

Contabilidade Financeira

---//---

Índice Geral	Página
1. Leitura e Interpretação das DF's: Balanço e Demonstração dos Resultados	2
2. Capital próprio	14
3. Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes	27
4. Perdas por imparidade em dívidas a receber e em inventários	37
5. Acréscimos e Diferimentos	44
6. Estado e outros entes públicos	47
7. Gastos com o pessoal	51
Activos fixos tangíveis:	
8. Reconhecimento e Mensuração inicial	58
9. Depreciações, Revalorizações e Perdas por imparidade	68
10. Activos intangíveis	78
Operações de financiamento:	
11. Gastos com operações de financiamento	87
12. Empréstimos por obrigações	92
13. Prestações acessórias – Suprimentos e Prestações suplementares	98
14. Aplicações em activos financeiros	101
15. Operações de fim de exercício e o Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas	108
Apêndice da NCRF-PE - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades	117
Bibliografia	132

1. Leitura e Interpretação das Demonstrações Financeiras: Balanço e Demonstração dos Resultados

Assuntos
Leitura e interpretação do Balanço
O mecanismo contabilístico do Balanço
A utilização do Balanço como medida do risco da empresa
Leitura e interpretação da Demonstração dos Resultados por Naturezas
Relação entre o Balanço; a Demonstração dos Resultados; e os meios financeiros líquidos
O Resultado líquido nunca é igual aos meios financeiros líquidos do período
Razões porque isso acontece:
Diferenças de data
Geração de resultados; e geração de meios financeiros líquidos
Os movimentos da Contabilidade Financeira

Leitura e interpretação do Balanço

- O Balanço, apresenta-se num quadro (mapa) em que são descritas um certo número de rubricas, que constituem a “*fotografia*” das diferentes contas nas quais entraram e saíram valores, durante o período anterior à data da sua elaboração.

ANEXO 1, da Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro

Entidade: _____

BALANÇO (INDIVIDUAL ou CONSOLIDADO) EM XX DE YY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

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

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

O Balanço é composto por duas partes:

- A primeira parte apresenta a **situação (posição) dos meios**, traduzidos em bens e direitos (recursos controlados pela entidade); e
- A segunda parte apresenta o **conjunto das obrigações** da entidade perante terceiros (que financiaram os meios), englobando:
 - A **origem e a situação dos fundos** pertencentes aos proprietários; e
 - A origem e a situação dos fundos emprestados por outras entidades, que não os proprietários (nessa qualidade de proprietários).

Por outras palavras, o Balanço indica, numa data precisa:

- A **situação das aplicações** feitas pela entidade; e
 - A **situação dos recursos** financeiros de que a entidade dispõe.
-
- Porém, o balanço não indica onde os recursos são aplicados mas sim a respectiva situação (posição).

Apresentação formal do Balanço:

- O Balanço apresenta o **Activo** dividido em dois conjuntos de rubricas (elementos patrimoniais), em função do tempo de permanência na entidade, até serem convertidos em dinheiro, assim:
 - Aparece um primeiro conjunto, o **Activo não corrente**, é composto por elementos que permanecem na entidade por mais que um ano, após a data do balanço (no decurso normal do ciclo operacional). São rubricas que evoluem (são renovadas) muito lentamente. Daí também chamar-se ao Activo não corrente, Activo fixo (ou imobilizado).
 - Imediatamente a seguir, aparece um segundo conjunto, o **Activo corrente**, composto por elementos que permanecem na entidade por um período inferior a um ano, após a data do balanço (no decurso normal do ciclo operacional). São rubricas que evoluem (são renovadas, ou circulam) muito rapidamente. Daí também chamar-se ao Activo corrente, Activo circulante.

- O **Capital próprio** é apresentado na segunda parte do Balanço, logo no início, já que os seus detentores (accionistas ou sócios) não exigem o seu pagamento antes da liquidação da entidade. São, por isso, os recursos mais estáveis (duradouros) de que a entidade dispõe.
 - O **Capital inicial** (com o qual a entidade iniciou a actividade) é apresentado **no início**, deduzido das participações subscritas e ainda não realizadas (saldos da conta «261 – Accionistas c/ subscrição ou 262 – Quotas não liberadas», tratando-se de sociedades anónimas ou sociedades por quotas, respectivamente.
 - Só depois, é apresentado o **capital adquirido** (para mais ou para menos), traduzido em reservas e outras rubricas.
- O **Passivo** é apresentado imediatamente a seguir ao Capital próprio, e, também, tal como o Activo, em dois conjuntos de rubricas, em função do grau de exigibilidade de cada rubrica.
 - Aparece um primeiro conjunto, o **Passivo não corrente**, que é composto por elementos com grau de exigibilidade (data em que terão de ser pagos) é superior a um ano, após a data do balanço. Daí também poder chamar-se, Passivo de médio e longo prazo.
 - Imediatamente a seguir, aparece, um segundo conjunto, o **Passivo corrente**, que é composto por elementos com grau de exigibilidade (data em que terão de ser pagos) inferior a um ano, após a data do balanço. Daí também poder chamar-se, Passivo de curto prazo.

O mecanismo contabilístico do balanço

- Como o Balanço representa **a situação dos bens e das dívidas da entidade numa data precisa**.
 - Pode, então, deduzir-se que representa a diferença entre as entradas e as saídas de valores de cada uma das contas, no momento em que se faz a «*fotografia*» contabilística do final do período.
 - Embora apresente uma situação estática, de um momento, o Balanço compara a situação financeira das contas, com a verificada no período anterior (numa coluna apropriada para o efeito).
- No início do período, cada uma das contas do Balanço apresenta os saldos do final do período anterior:
 - A débito, para os saldos devedores, e
 - A crédito, para os saldos credores.

- Os **saldos devedores** de cada uma das contas no final do período representam as rubricas do Activo; e
- Os **saldos credores** de cada uma das contas no final do período representam as rubricas do Capital próprio e do Passivo.
- O saldo da conta «81 - Resultado líquido do período» é inscrita no Balanço, fazendo parte integrante do Capital próprio.

A utilização do Balanço como medida do risco da entidade

- É necessário que a entidade adeque as aplicações que realiza ao **nível de risco** que cada financiador de capitais aceita, quer seja um proprietário (sócio ou accionista), quer seja entidade emprestadora (banco, fornecedor, etc).
- Como nem todos os financiadores aceitam o mesmo nível de risco, o Balanço separa os financiadores (fornecedores de capitais) que aceitam os riscos (proprietários) dos que não aceitam os riscos.
- Assim, na parte do balanço que demonstra a situação da origem dos capitais, é apresentada:
 - Primeiro a posição dos financiadores que aceitam todos os riscos (**Capital Próprio**); e
 - Separadamente, a posição dos financiadores que não aceitam os riscos (**Passivo**).
- Ou seja, a apresentação é feita pela ordem decrescente da aceitação dos riscos dos financiadores da entidade.
- Por outro lado, na parte das aplicações feitas pela entidade em bens e direitos (**Activo**), como elas são sujeitas a riscos mais ou menos elevados, a sua disposição também indica o nível de risco de cada rubrica, sendo de referir, que mesmo o dinheiro em cofre corre riscos, já que pode ser roubado ou pode arder.
- Por fim, é de notar que é pelo passivo corrente que a entidade corre o risco de cessação de pagamentos e, a partir daí, a alienação de bens até à falência.
 - Por isso, é fundamental que a gestão exerça um controlo mais apertado das rubricas do Activo e do Passivo correntes.

Apresentação formal da Demonstração dos Resultados:

ANEXO 2, da Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro

Entidade: _____

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

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

Resultado das actividades descontinuadas (líquido de impostos) incluído no resultado líquido do período			
---	--	--	--

Resultado líquido do período atribuível a: (2)			
Detentores do capital da empresa-mãe			
Interesses minoritários			
Resultado por acção básico		=	=

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

(2) Esta informação apenas será fornecida no caso de contas consolidadas

- A demonstração apresenta uma primeira quebra, correspondente à soma algébrica dos rendimentos e gastos (**Resultado**) **antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos**;
- Uma segunda quebra (que inclui o valor apurado na primeira quebra, mais os valores verificados com a utilização dos bens do activo, depreciações/amortizações, correcções de imparidade, etc.). O valor a inscrever nesta segunda quebra correspondente ao **resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)**; e
- Uma terceira quebra, correspondente ao **resultado antes de impostos** (que inclui os valores inscritos na segunda quebra mais os gastos de financiamento).

- O resultado líquido do período (lucro ou prejuízo), é sempre inscrito no fim, depois de apresentados os rendimentos e os gastos, tendo em atenção o seguinte:
 - Inscreve-se, primeiro, o Imposto sobre o rendimento do período; e, por fim,
 - O Resultado líquido do período.
- Na parte final da demonstração é apresentado o resultado, líquido de impostos, das **actividades descontinuadas** (actividades que terminaram durante o período ou que não vão continuar), resultados esses incluídos no resultado líquido do período.
- Esta demonstração, tal como o Balanço, compara os valores do período com os verificados no período anterior, em coluna apropriada.
- No caso de contas de grupo de empresas – **contas consolidadas**, na parte final da demonstração é apresentado, em destaque:
 - O resultado atribuído aos detentores do capital; e
 - O resultado por acção básico (que corresponde ao resultado verificado no período, dividido pelo número de acções em circulação durante o período).

Leitura e interpretação da Demonstração dos Resultados por Naturezas

- A Demonstração dos Resultados, apresenta-se num quadro (mapa) em que são descritos (demonstrados):
 - O valor das produções (os **rendimentos**) obtidos pela entidade, num determinado período; e
 - Os gastos incorridos no mesmo período em que os rendimentos foram obtidos, que se traduzem:
 - Nos consumos correntes; e
 - Nos consumos dos meios de produção incorporados nas produções do período.
- Na demonstração **pode distinguir-se** o seguinte:
 - Os resultados das operações correntes de exploração, expressos na acumulação das produções (rendimentos) e dos consumos (gastos) referentes ao objecto económico da entidade, ao longo de um período, sendo os gastos subdivididos:
 - Em consumos de bens e serviços adquiridos no próprio período; e
 - Nos consumos dos bens do activo utilizados na exploração durante o período.

- Os rendimentos e ganhos de financiamento, ligados com as aplicações financeiras; e os gastos e perdas de financiamento, ligados com a utilização de meios financeiros de terceiros.
- Também se pode observar na demonstração, que, na prática, as produções (os rendimentos e os ganhos) nunca são iguais aos consumos (gastos e perdas).
- Ou seja, existe sempre uma diferença, mais ou menos relevante, entre estes dois conjuntos. Esta diferença é o **resultado**:
 - Que é **lucro** se o conjunto dos rendimentos e ganhos superar o conjunto dos gastos e perdas.
 - Verificando-se o inverso, então a entidade tem **prejuízo**.

Exemplos de lançamentos nas contas da Demonstração dos Resultados e do Balanço

- As contas da classe «8 – Resultados» descritas na demonstração dos resultados agrupam, no final do período, **os saldos das contas da classe «6 – Gastos» e as contas da classe «7 – Rendimentos»**.
 - Este mecanismo é necessário, porque seria inviável lançar directamente na conta de resultados todas as operações que envolvem gastos e rendimentos.
 - **Os consumos de matérias-primas**, ao longo do exercício económico, são lançados em conta de gastos «61 - Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas».
 - **A compra de um equipamento** básico (à actividade) é lançada numa conta do balanço, «433 – Equipamento básico», já que apenas **será consumido** por desgaste (ou deterioração) ao longo de vários exercícios económicos.
 - **As vendas de mercadorias**, ao longo do exercício económico, são lançadas em conta de rendimentos, «711 – Vendas – Mercadorias».
 - **Os empréstimos bancários**, representam um financiamento (recurso) e não um rendimento (uma produção), por isso são portanto lançados numa conta do balanço, «2511 – Empréstimos bancários».

Relações entre o Balanço, a Demonstração dos Resultados e os meios financeiros líquidos

- A Demonstração dos Resultados comprova, agrupa e adiciona os consumos (gastos) e as produções (rendimentos) de um período.
 - Os consumos originam saídas e as produções entradas de dinheiro.

- Porém, **a troca** de consumo por dinheiro ou produção por dinheiro nem sempre é feita simultaneamente:
 - As compras e as vendas também podem, ser feitas a **crédito**.
- Assim, o que é adquirido para ser consumido ao longo de vários anos (como é o caso dos equipamentos) é registado no Balanço mas não imediatamente na demonstração dos resultados.
 - Tais aquisições representam os investimentos que originaram, originam ou originarão saídas de dinheiro.
- Os empréstimos - ou as entradas de capital - não representam nem uma produção nem um consumo, mas sim um recurso que origina entrada de dinheiro.
 - São operações que envolvem apenas o Balanço.
- Os movimentos dos meios financeiros líquidos (dinheiro vivo) têm como causas as operações originadas:
 - Quer pelas operações de gastos e de rendimentos;
 - Quer por operações de recursos (financiamentos) e de aplicações de capitais (em bens e direitos).
- É, por isso, que uma entidade com prejuízos (mais gastos que rendimentos) tem, simultaneamente, meios financeiros líquidos pois, apesar de ter prejuízos, pôde fazer entradas de capitais, contrair empréstimos, vender, por exemplo, um terreno ou um edifício, em condições vantajosas, ou, então, conseguiu receber subsídios.

O Resultado líquido do período nunca é igual aos meios financeiros líquidos, fundamentalmente por duas razões

- **A primeira razão, há diferenças de data** entre:
 - O momento em que a entidade produz e aquele em que ela recebe o valor correspondente à produção vendida.
 - Os clientes pagam com atraso o que foi produzido antes da venda; e
 - O momento em que a entidade consome e aquele em que paga o valor correspondente a esse consumo.
 - É normal a entidade pagar aos seus fornecedores só após ter consumido os fornecimentos.

- **A segunda razão, o resultado é gerado por:**
 - Operações que envolvem gastos e rendimentos que podem ser:
 - De exploração corrente;
 - De remuneração de financiamentos; e
 - De operações não correntes (que resultam em perdas e ganhos).
 - Enquanto **os meios financeiros líquidos são gerados** por:
 - Operações resultantes de pagamento de gastos (saídas) e de recebimento de rendimentos (entradas); e
 - Operações inscritas em rubricas do balanço (investimentos, capitais, empréstimos, etc.).

Os movimentos da Contabilidade Financeira (Contabilidade Geral)

No Balanço, os movimentos (fluxos) entre elementos patrimoniais do Activo, não alteram o total dos bens e direitos de que a entidade dispõe mas modifica a respectiva natureza.

- 1) Se a entidade compra a pronto uma máquina, haverá menos dinheiro em caixa mas existe uma maior quantidade de máquinas.
 - O Activo não é modificado mas sim e apenas a natureza dos bens de que a entidade dispõe.
- 2) Um movimento (fluxo) entre Gastos (na Demonstração dos Resultados) e um elemento do Activo (no Balanço), representa uma modificação na situação das aplicações variáveis por efeito de uma aplicação definitiva.
 - Quando a entidade paga ao seu pessoal, fica menos dinheiro em caixa, então, o seu Activo encontra-se diminuído, mas os seus encargos são aumentados de igual valor.
 - Trata-se de uma transferência de dinheiro em caixa (ou no banco) para uma aplicação definitiva que, neste caso, corresponde a um consumo de mão-de-obra.
- 3) No Balanço, os movimentos (fluxos) entre elementos do Passivo/e ou Capital próprio, não alteram o total dos recursos mas sim a respectiva natureza.

- Se uma dívida exigível a dois anos for incorporada no capital, não é alterado o montante do passivo mais Capital Próprio, mas o seu grau de exigibilidade sofre uma modificação;
 - Há simplesmente, uma transferência de uma rubrica para outra, sem que se modifique o respectivo montante total. Este movimento (fluxo) seria idêntico no caso de um empréstimo obrigacionista convertível em acções.

- 4) Um movimento (fluxo) entre Rendimentos (na Demonstração dos Resultados) e um elemento do Passivo (no Balanço), representa operações contabilísticas mais complexas, como por exemplo, a imputação a rendimentos, de rendimentos a reconhecer, lançado num período anterior.
 - É de salientar que estas operações, 1), 2), 3) e 4), não provocam modificações no total das aplicações e dos recursos que a entidade tem à sua disposição.

- 5) Os movimentos (fluxos) entre Rendimentos (na Demonstração dos Resultados) e o Activo (no Balanço); representam variações simultâneas e idênticas dos recursos e das aplicações.
 - Por exemplo, a entidade vende uma mercadoria: o respectivo montante é acrescentado numa rubrica de rendimentos (na Demonstração dos Resultados) e o dinheiro correspondente a esta venda acrescentado numa rubrica de Meios Financeiros Líquidos, (no Activo do Balanço).

- 6) Os movimentos (fluxos) entre Gastos (na Demonstração dos Resultados) e o Passivo (no Balanço), representam variações simultâneas e idênticas dos recursos e das aplicações.
 - De igual **modo, se a entidade adquirir** um serviço a crédito, a compra é levada a Gastos e a correspondente dívida lançada no Passivo.

- 7) Um movimento (fluxo) no Balanço, entre um elemento do Activo e um elemento do Passivo ou do Capital Próprio, representa uma variação simultânea e idêntica das situações das aplicações e dos recursos do Balanço.

- Por exemplo, se a entidade aumentar o seu capital por entradas de dinheiro, constata-se o aumento de recursos (no Capital Próprio), e o aumento de aplicações, no Activo, nos Meios Financeiros Líquidos (Caixa ou Depósitos à ordem).
- As operações, 5), 6) e 7), provocam variações nos recursos e nas aplicações de igual montante.
- As operações, 1), 3), e 7), não têm qualquer incidência directa nos resultados.
- As operações 2), 4), 5) e 6), têm incidência nos resultados.

2. Capital próprio

Índice	Página
Noção de capital próprio	
Composição do capital próprio	
Natureza das reservas	
Reservas de lucros	
Reservas de revalorização de activos (excedentes de revalorização)	
Reservas de capital	
Outras componentes do Capital Próprio	
Subdivisão das contas do Capital Próprio	
Âmbito e dinâmica das contas do Capital Próprio	
Âmbito das contas 51 e 54	
Constituição de empresas	
1 - Constituição de sociedades por quotas	
Exemplo <u>teórico</u> 01 : Constituição de sociedade por quotas	
Exemplo <u>prático</u> 01 : Constituição de sociedade por quotas	
2 - Constituição de sociedades anónimas	
Exemplo <u>teórico</u> 02 : Constituição de sociedade anónima	
Exemplo <u>prático</u> 02 : Constituição de sociedade anónima	
Classificação das acções, de acordo com os direitos que conferem ao detentor	
Modalidades do “valor” a considerar nas acções	

Noção de Capital próprio

O “Capital” da empresa não é a mesma coisa que o dinheiro que a empresa possui. Uma empresa pode ter centenas de milhões de euros de “Capital” e o dinheiro que tem à sua disposição em caixa (notas e moedas) e nos bancos, pode ser muito pouco, de apenas de dezenas ou alguns milhares de euros.

Então **o que é o “capital”?**

Na disciplina de Introdução à Contabilidade (1º Semestre) foi apresentada o Capital Próprio, como sendo (definição da alínea c), do § 49, da Estrutura Conceptual) **“o interesse residual nos activos da empresa depois de deduzir todos os seus passivos”**.

Dito de uma outra forma, o capital próprio representa os recursos (origens de fundos) postos à disposição da empresa de forma definitiva, ou quase definitiva, já que, os seus detentores (accionistas nas

sociedades anónimas e sócios nas sociedades por quotas), aceitam correr todos os riscos inerentes à exploração da empresa.

É necessário salientar que:

- O valor pelo qual o capital próprio é mostrado (está mensurado) no balanço, depende da valorimetria (dos critérios de mensuração) dos activos e dos passivos; e que
- O valor do capital próprio só, por coincidência, corresponde ao montante de dinheiro que poderia ser recebido pela sua alienação (venda). Quer se os activos fossem vendidos numa base fragmentária (vendidos um a um) e pagas todas as dívidas com o dinheiro recebido, quer se a empresa fosse vendida toda junta, cabendo ao comprador assumir as dívidas.

Composição do Capital próprio:

O Capital próprio é composto pelo capital inicial (capital social, nominal subscrito) **e pelo capital adquirido** (reservas):

- O capital social é o capital com que a empresa inicia a actividade (registado no pacto da sociedade. Para que o capital possa ser alterado é necessário fazer novo pacto social).
- As reservas reforçam o capital inicial e, por isso, os meios financeiros ao dispor da empresa, já que:
 - Retém os lucros obtidos pela empresa (**reservas de lucros**), levando a que nem todos os lucros sejam distribuídos aos accionistas (ou aos sócios); ou
 - São **independentes dos resultados obtidos** (reservas revalorização de activos; e reservas de capital).

Natureza das reservas:

As reservas dão à empresa e aos seus credores uma medida adicional de protecção dos efeitos dos prejuízos, e **têm origem:**

‘(a) Nos **lucros**;

‘(b) Na **revalorização de activos** (excedentes de revalorização); e

‘(c) Em valores recebidos pela empresa que não passam pelos resultados, por não se referirem à transmissão de bens ou à prestação de serviços pela empresa, e denominam-se, normalmente de **reservas de capital**.

(a) **As reservas de lucros**, podem ter:

- Carácter obrigatório; ou

- Carácter opcional (facultativo).
 - As **reservas de carácter obrigatório**, são impostas (Cf § 65 , da Estrutura Conceptual (EC),)
 - Pela lei;
 - Pelos estatutos; ou
 - Por contratos a que a empresa esteja vinculada (particularmente nas empresas concessionárias de bens públicos).
 - As **reservas de carácter opcional**, apenas dependem de deliberação da Assembleia Geral e têm por finalidade, **por exemplo**:
 - A aquisição de equipamentos; ou
 - A aquisição de acções (quotas) próprias.

São exemplo de reservas obrigatórias impostas pelo Código das Sociedades Comerciais (CSC), as que constam nos artigos:

- **Artigo 295º - Reserva legal**
 - ‘1 - Uma percentagem não inferior à vigésima parte dos lucros da sociedade é destinada à constituição da reserva legal e, sendo caso disso, à sua reintegração, até que aquela represente a quinta parte do capital social. No contrato de sociedade podem fixar-se percentagem e montante mínimo mais elevados para a reserva legal.*
- **Artigo 324º - Regime das acções próprias**
 - ‘1. Enquanto as acções pertencerem à sociedade, devem:*
 - ‘a)*
 - ‘b) Tornar-se **indisponível uma reserva** de montante igual àquele por que elas estejam contabilizadas.*

‘(b) Reservas de revalorização de activos (excedentes de revalorização) (Cf. NCRF 7 – Activos fixos tangíveis, § 41)

- A definição do capital próprio, vista anteriormente, é simbolizada pela relação:
Capital próprio = Activo - Passivo
 - Esta relação mostra, de maneira evidente, que o valor do Capital Próprio inscrito no balanço pode ser alterado em função dos critérios utilizados na valorização dos activos e dos passivos da empresa.
 - **Assim**, na revalorização dos activos do custo histórico para valores reavaliados, para o justo valor ou através de revalorizações aconselhadas por diploma legal, os excedentes de revalorização são inscritos no Capital Próprio numa rubrica de «Excedentes de revalorização dos activos fixos tangíveis e intangíveis», como veremos quando do estudo destes elementos.

‘(c) Reservas de capital

- São exemplo de reservas de capital, os valores recebidos pela empresa que não passam pelos resultados, que, como já foi dito anteriormente, não resultam retorno da transmissão de bens ou prestação de serviços:
 - Os subsídios e apoios do governo obtidos que não se destinem nem a investimentos nem à exploração;
 - As doações; e
 - Os prémios de emissão de acções (quotas).

Nota: O § 12, da NCRF 22, refere que os subsídios não devem ser directamente creditados no capital próprio, o que não é a mesma coisa que dizer que "não podem".

Nos §§ 12 a 15 da «Norma Internacional de Contabilidade (NIC) nº 20 - Contabilização dos Subsídios Governamentais e Divulgação de Apoios Governamentais», que serviu de base à NCRF 22, são referidas as diferentes abordagens de tratamento contabilístico dos subsídios do Governo:

NIC 20, §§ 12 a 15:

- “12. Os subsídios governamentais devem ser reconhecidos como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem, numa base sistemática. Eles não devem ser directamente creditados no capital próprio.
- “13. Duas grandes abordagens podem ser encontradas no tratamento contabilístico dos subsídios governamentais: a abordagem pelo capital, pela qual um subsídio é directamente creditado no capital próprio, e a abordagem pelos rendimentos, pela qual um subsídio é levado a rendimentos durante um ou mais períodos.
- “14. Aqueles que apoiam a abordagem pelo capital argumentam como segue:
 - “a) os subsídios governamentais são um mecanismo financeiro e devem ser de preferência tratados como tal no balanço em vez de passarem pela demonstração dos resultados a fim de compensar os elementos de gastos que eles financiam. Dado não se esperar qualquer reembolso, eles devem ser creditados directamente no capital próprio; e
 - “b) é inapropriado reconhecer os subsídios governamentais na demonstração dos resultados, dado que eles não são obtidos mas representam, sim, um incentivo proporcionado pelo governo sem custos relacionados.
- “15. Os argumentos em suporte da abordagem pelos rendimentos são os seguintes:
 - “a) uma vez que os subsídios governamentais são recebimentos provenientes de uma fonte que não é a dos accionistas, eles não devem ser creditados directamente no capital próprio, devendo ser reconhecidos na demonstração dos resultados nos períodos apropriados;
 - “b) os subsídios governamentais raramente são gratuitos. A entidade obtém-nos ao cumprir as suas condições e ao satisfazer as obrigações previstas. Devem, por conseguinte, ser reconhecidos como rédito, sendo assim balanceados com os custos associados que o subsídio se destina compensar; e
 - “c) como o imposto sobre o rendimento e outros impostos são débitos a rendimentos, é lógico tratar também os subsídios governamentais, que são uma extensão das políticas fiscais, na demonstração dos resultados.

Outras componentes do Capital Próprio:

Também fazem parte do capital adquirido:

- As prestações suplementares e outros instrumentos de capital próprio;
- Os ajustamentos em activos financeiros;
- Os Resultados transitados; e
- O Resultado líquido do exercício

Subdivisão das contas do Capital Próprio

- As contas do Capital próprio devem ser subdivididas, por forma a satisfazer as necessidades de tomada de decisões dos utentes das demonstrações financeiras, quando indiquem restrições legais ou outras à capacidade da empresa de distribuir ou, de outra maneira, aplicar o seu capital próprio, ou para reflectirem o facto de partes com interesses de posse numa empresa terem direitos diferentes em relação ao recebimento de dividendos ou ao reembolso de capital. (EC, § 64)
 - Por exemplo, os fundos de contribuição dos accionistas, os lucros retidos, as reservas que representem apropriações dos lucros retidos e as reservas representando ajustamentos de manutenção do capital podem ser mostradas separadamente. Por outro lado, a existência e dimensão destas reservas legais, estatutárias e fiscais é informação que pode ser relevante às necessidades de tomada de decisão dos utentes. (EC, § 65)

O Código das contas, na «Classe 5 – Capital, Reservas e Resultados Transitados», as contas são as seguintes:

- ‘51 Capital
- ‘52 Acções (quotas) próprias
- ‘53 Outros instrumentos de capital próprio
- ‘54 Prémios de emissão
- ‘55 Reservas
- ‘56 Resultados transitados
- ‘57 Ajustamentos em activos financeiros
- ‘58 Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis
- ‘59 Outras variações no capital próprio

Âmbito e dinâmica das contas do Capital Próprio

Nota:

- Na prática contabilística da disciplina «Contabilidade Financeira», iremos ver a constituição de empresas, que envolve a conta «51 – Capital» e, por inerência, a conta «54 – Prémios de emissão».
- As restantes operações que envolvem as contas do Capital próprio, serão leccionadas no 4º Semestre, na disciplina «Contabilidade das Operações Especiais» e, no 5º semestre, na disciplina «Contabilidade de Grupos de Empresas» são leccionadas matérias relacionadas com a conta «52 - Acções (quotas) próprias» e a conta «57 Ajustamentos em activos financeiros», quando do estudo da conta «41 – Investimentos financeiros»; e das concentrações empresariais (fusões e tomadas de controlo).

Âmbito das contas 51 e 54:

- Conta «51 – **Capital**», releva o capital subscrito pelos detentores, devendo-lhe ser deduzido, para efeitos de elaboração do Balanço, o eventual saldo da conta 261 – Accionistas c/ subscrição ou 262 – Quotas não liberadas; e
- Conta «54 – **Prémios de emissão**», releva a diferença entre os valores de subscrição das acções (quotas) emitidas e o seu valor nominal.

Constituição de empresas

- **Na constituição de uma empresa**, o lançamento de abertura da escrita regista a subscrição do capital e, em seguida, a realização desse capital subscrito (totalmente ou parcialmente), pois é inverosímil que a empresa possa começar a funcionar sem que, ao menos, parte do capital subscrito pelos seus participantes esteja realizada.
- **A subscrição do capital significa** o compromisso assumido pelo subscritor (futuro detentor do capital, que pode um sócio nas sociedades por quotas, ou accionista nas sociedades anónimas) perante a empresa de pagar com dinheiro ou com outros activos (e passivos), tornando-se devedor da empresa enquanto não liquidar (realizar) a dívida assumida.

Exemplos de constituição de empresas:

1 - Constituição de sociedades por quotas

- A realização do capital pode ser efectuada integralmente ou parcialmente. Pode ainda ser feita pela entrega de dinheiro ou de outros activos. Neste último caso, estes devem ser valorizados pelo seu justo valor, confirmado por um Revisor Oficial de contas, de acordo com o artigo 28º do CSC.
- Se eventualmente o justo valor dos activos entregues for superior ao valor de realização das quotas, a diferença deve ser considerada como suprimento e contabilizada na conta 253x – Financiamentos obtidos – Participantes de capital - Suprimentos. Estes são regulados nos artigos 243º a 245º do CSC.
- A **conta que é utilizada para a subscrição** e realização do capital é a 261 – Accionistas c/ subscrição ou 262 – Quotas não liberadas, que deve ser subdividida em função das necessidades de relato da empresa. Para efeitos de elaboração do Balanço, os saldos destas contas são deduzidos ao Capital, nos termos do § 8, da NCRF 27 - Instrumentos financeiros.
- **As despesas relacionadas com a constituição da sociedade**, nomeadamente escritura pública, registos e inscrições obrigatórias, deverão **ser consideradas como custos do exercício** (Cf. § 68, da NCRF 6 – Activos intangíveis) em que é efectuada a constituição da sociedade, uma vez que como veremos quando do estudo dos activos intangíveis não configuram os requisitos necessários dos activos.

Exemplo teórico 01- Constituição de sociedade por quotas:

Subscrição do capital e realização do capital em dinheiro:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Subscrição do capital	262xx	X	
Dd	Capital subscrito	51x		X
Dd	Realização do capital em dinheiro	11/12	X	
Dd	Realização do capital	262xx		X

Pela realização do capital em bens que não dinheiro, por exemplo, mercadorias e activos fixos tangíveis:

Dd	Realização do capital (mercadorias)	32	X	
Dd	Realização do capital (equipamentos)	43x	Y	
Dd	Realização do capital	262xx		X+Y

Pela transferência de capital subscrito para realizado:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Capital ordinário subscrito	511x	X	
Dd	Capital ordinário realizado	511y		X

Pelo registo e pagamento das despesas de constituição da sociedade:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	FSE's	62xx	X	
Dd	Caixa/ Depósitos à ordem/ Fornecedores	11/12/22111x		X

Exemplo prático 01: Constituição de sociedade por quotas:

- A empresa Alfa, Lda., constituiu-se por quotas com o capital de 10.000,00 euros e dois sócios A e B, em iguais partes. A subscrição do capital foi efectuada em Abril do ano 20N0 e a realização em Maio do mesmo ano.

- O sócio A pagou a sua quota em dinheiro e o sócio B realizou a sua quota entregando uma máquina a ser utilizada no processo produtivo da sociedade. Esta máquina tinha o justo valor de € 5.500,00 confirmado por um Revisor Oficial de Contas (ROC).
- As despesas de constituição da sociedade ascenderam a € 1.250,00, pagos com cheque(s).

Contabilização:

Em Abril, pela subscrição do capital:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Subscrição do capital sócio A	262xA	5.000,00	10.000,00
Dd	Subscrição do capital sócio B	262xB	5.000,00	
Dd	Capital subscrito	511x		

Em Maio, pela realização do capital:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Realização em dinheiro	11/12x	5.000,00	10.000,00
Dd	Equipamento básico	433	5.500,00	
Dd	Realização do capital sócio A	262xA		
Dd	Realização do capital sócio B	262xB		
Dd	Suprimento sócio B	2532B		
Dd	Transferência de capital subscrito para realizado	511x	10.000,00	10.000,00
Dd		511y		

Pelo pagamento das despesas de constituição da sociedade:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	FSE's	62xx	1.250,00	1.250,00
Dd	Caixa/ Depósitos à ordem/ Fornecedores	12x		

2 - Constituição de sociedades anónimas:

- Na constituição das sociedades anónimas é possível distinguir quatro fases: emissão, subscrição, rateio e liberação (ou realização) do capital.

- **A emissão de acções** não implica registo contabilístico, pois apenas a subscrição implica a existência de direitos da sociedade sobre terceiros.
- **A subscrição** pode ser privada ou pública. No primeiro caso o capital é subscrito por um número certo de entidades singulares ou colectivas. No segundo caso, desconhece-se a totalidade dos subscritores do capital, facto este que pode acarretar que o número de acções subscritas seja superior ou inferior ao número de acções emitidas.

Se as acções subscritas são superiores às emitidas, estamos perante o rateio, que obriga à anulação das subscrições em excesso ou a uma distribuição de acções aos subscritores, proporcional à relação entre o número das acções emitidas e o número de acções subscritas.

De notar que o valor das acções emitidas e subscritas pode ser igual ao valor nominal, ou superior a este (CSC, artº 298º). Nesta última circunstância estamos perante um prémio de emissão que corresponde à diferença entre o valor nominal e o valor pelo qual as acções foram subscritas.

É de salientar também, que as acções emitidas poderão ser acções ordinárias, preferenciais sem voto, preferenciais remíveis, pelo que neste tipo de sociedades, a conta «51 – Capital» deve ser subdividida de modo a informar a natureza das acções.

Exemplo teórico 02 - Constituição de sociedade anónimas:

Pela subscrição ao par:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Subscrição do capital	261xyz	X	
Dd	Acções ordinárias subscritas	51x		X

Pela subscrição de acções acima do par:

Dd	Subscrição do capital	261xyz	X+y	
Dd	Acções ordinárias subscritas	511x		X
Dd	Prémio de emissão	54		y

Pela realização do capital:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Realização do capital em dinheiro	11/12	X	
Dd	Realização do capital	261xyz		X

Pela transferência de capital subscrito para realizado:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Acções ordinárias subscritas	511x	X	
Dd	Acções ordinárias realizadas	511y		X

Pelo pagamento das despesas de constituição da sociedade:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	FSE's	62xx	X	
Dd	Caixa/ Depósitos à ordem/ Fornecedores	11/12/22111x		X

Exemplo prático 02: Constituição de sociedade anónima:

A sociedade Beta, S.A., constituiu-se com um capital representado por 50.000 acções de valor nominal de € 1,00, colocadas à subscrição por € 1,50, nas seguintes condições:

20 000 acções subscritas particularmente;

30 000 acções com subscrição pública.

Verificou-se que foram subscritas 35.000 acções pelo público, pelo que o rateio obrigou à anulação em excesso das acções subscritas.

A realização foi total e efectuada em dinheiro.

As despesas de constituição da sociedade ascenderam a € 3.000,00.

Contabilização:

Subscrição do capital por entidades privadas:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Subscrição particular	261121	30.000,00	
Dd	Subscrição pública	261122	52.500,00	
Dd	Excesso de acções subscritas	261129		7.500,00
Dd	Acções ordinárias subscritas	511		50.000,00
Dd	Prémio de emissão	54		25.000,00

Anulação das acções subscritas em excesso:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Excesso de acções subscritas, anulação	261129	7.500,00	
Dd	Subscrição pública	261122		7.500,00

Pela realização do capital:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Caixa/ Depósitos à ordem	11/12	75.000,00	
Dd	Subscrição particular	261121		30.000,00
Dd	Subscrição pública	261122		45.000,00

Pela transferência de capital subscrito para realizado:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Capital subscrito	511	50.000,00	
Dd	Capital realizado	512		50.000,00

Pelo pagamento das despesas de constituição:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	FSE's	62xx	3.000,00	
Dd	Caixa/ Depósitos à ordem/ Fornecedores	12x		3.000,00

Classificação das acções, de acordo com os direitos que conferem ao detentor:

As acções podem classificar-se, segundo múltiplos aspectos. Assim, quanto aos direitos que conferem aos accionistas, podem classificar-se em:

Acções de capital (acções propriamente ditas) - as que correspondem a fracções do capital da sociedade e conferem aos accionistas os direitos dos sócios em geral.

Todo o sócio tem direito a quinhão nos lucros, a participar nas deliberações de sócios (sem prejuízo das restrições previstas na lei), a obter informações sobre a vida da sociedade e a ser nomeado para os órgãos de administração e fiscalização da sociedade. (Artigo 21º do CSC).

Podem ser de duas espécies: acções ordinárias e acções preferenciais sem voto, estas últimas conferem todos os direitos inerentes às acções ordinárias, excepto o direito de voto, possibilitando um dividendo prioritário não inferior a 5% do respectivo valor de emissão; esta categoria de acções não pode exceder metade do capital da sociedade. (Artigo 341º CSC)

Acções remíveis - as que possibilitam algum privilégio patrimonial e ficam sujeitas a remição em data fixa ou quando a Assembleia Geral o deliberar. As acções devem estar inteiramente liberadas antes de serem remidas. A remição de acções não importa redução do capital social. (Artigo 345º do CSC)

Acções de fruição - denominação dada às acções totalmente reembolsadas por força do deliberado em Assembleia Geral, recebendo os accionistas o valor nominal de cada acção, sem que tal reembolso signifique redução do capital. Após o reembolso, geralmente, estas acções compartilham dos lucros do exercício depois de, às acções de capital ter sido atribuído um dividendo, e só compartilham do produto da liquidação da sociedade, juntamente com as outras, depois destas terem sido reembolsado o valor nominal. As acções de fruição podem ser convertidas em acções de capital. (Artigo 345º do CCSC).

Acções amortizadas - denominação atribuída às acções parcialmente reembolsadas por força do deliberado em Assembleia Geral, recebendo os accionistas parte do valor nominal de cada acção, sem que tal reembolso signifique redução do capital. Estas acções podem compartilhar dos lucros do exercício e do produto da liquidação da sociedade, nos termos referidos anteriormente cabendo-lhes a parte proporcional ao reembolso. Estas acções também são susceptíveis de ser convertidas em acções de capital. (Artigos 346º e 347º do CSC)

Modalidades do “valor” a considerar nas acções:

Valor nominal - o que se encontra inscrito no próprio título e é sempre uma parte aliquota do capital social da sociedade anónima;

Valor de emissão - aquele por que as acções são colocadas à subscrição, que pode ser igual ou diferente do valor nominal; é, pois, a quantia que os accionistas têm que desembolsar para as adquirir aquando da sua emissão;

Valor de cotação - aquele pelo que estão cotadas na bolsa de valores, correspondendo ao seu valor de mercado num determinado momento;

Valor contabilístico - o que se obtém dividindo o capital próprio da sociedade, representado no balanço, pelo número de acções;

Valor real ou intrínseco - o que corresponde efectivamente à divisão do património líquido corrigido, pelo número de acções;

Valor financeiro - o que se calcula em função do dividendo, capitalizando este a uma certa taxa de juro.

3. Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes

Índice	Página
Definições	
Condições para a contabilização duma provisão	
<u>Exemplo 1:</u> Obrigação construtiva	
Obrigação dependente de outros acontecimentos	
<u>Exemplo 2:</u> Perdas de exploração futuras	
A obrigação deve poder ser estimada com fiabilidade	
Provisão para reestruturações	
<u>Exemplo 3:</u> Provisão para reestruturações	
Mensuração da provisão	
Actualização do valor da provisão	
Reembolsos de provisões	
<u>Exemplo 4:</u> Reembolsos	
Código das contas «29 – Provisões»	
Código das Contas «67 - Provisões do período»	
Código das contas «763 – Reversões – de provisões»	
Activos e passivos contingentes	
Definição de passivo contingente	
<u>Exemplo 5:</u> de passivo contingente	
Definição de activo contingente	
<u>Exemplo 6:</u> de activo contingente	
Princípio da prudência subjacente	
CIRC, artigo 39º - Provisões fiscalmente dedutíveis	

IAS 37 ; e NCRF 21

Definições:

Uma provisão é um passivo de tempestividade e quantia incerta

- Esta assimilação a passivos traduz o facto que, para o Sistema de Normalização Contabilística (e para o IASB), uma provisão só é constituída se existir um risco provável de exfluxo de recursos da entidade que incorporem benefícios económicos.
- A criação de provisões que tenham características de reservas não são permitidas.

Um passivo é uma obrigação presente da empresa proveniente de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da empresa que incorporam benefícios económicos.

Um acontecimento que cria obrigações é um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva que faça com que uma empresa não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.

- **Uma obrigação legal é** uma obrigação que deriva de:
 - Um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos);
 - Legislação; ou
 - Outra operação da lei.
- **Uma obrigação construtiva é** uma obrigação que decorre das acções de uma empresa em que:
 - Por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração corrente suficientemente específica, **a empresa tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades**; e
 - Em consequência, **a empresa tenha criado uma expectativa válida** nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

Condições para a contabilização duma provisão:

Uma provisão deve ser contabilizada se e só se:

- A empresa tiver uma obrigação presente (legal ou construtiva) em resultado dum acontecimento passado;
- A liquidação da obrigação necessitará provavelmente de saída de recursos que incorporem benefícios económicos, isto é, na maioria das vezes, uma saída de dinheiro);
- O montante da obrigação pode ser estimado com fiabilidade.

Condições para a contabilização duma provisão:

A obrigação pode ser:

- **Jurídica** (resultar da legislação, ou de um contrato).
 - Mas ela também pode estar apenas implícita (**construtiva**).
 - Existe uma obrigação implícita (construtiva) quando:
 - As práticas passadas, as políticas publicadas ou uma declaração corrente suficientemente específica, a empresa tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e que,
 - Em consequência, crie expectativas válidas de que a empresa cumprirá a obrigação.
- (NCRF 21, § 16)

Exemplo 01: Obrigação construtiva:

No final de 20N0, um determinado petroleiro, naufragou ao largo de Vila Nova de Milfontes, provocando uma importante maré negra que iria poluir a costa por largos meses. Na qualidade de armador (proprietária do navio), a empresa Alfa não é, *à priori*, juridicamente responsável pelo acidente e suas consequências, esta responsabilidade será do fretador (responsável pelos custos totais do fretamento do navio, que terá obrigatoriamente seguro para estes tipo de riscos).

Porém, a empresa Alfa **passou a ter uma obrigação implícita** depois do seu Presidente ter declarado que a empresa participaria nas operações de despoluição da costa.

- Foram causados danos ambientais que podem não ter causado à empresa nenhuma obrigação para remediar as consequências. Porém, o facto da empresa ter publicamente aceite a responsabilidade pela reparação dos danos, criou uma obrigação construtiva. (NCRF 21, § 20)
- **Um outro exemplo**, é o caso duma empresa que publicita reembolsar a diferença de preço a todos os compradores que encontrem o mesmo produto a um melhor preço nos seis meses seguintes à compra efectuada fica com uma obrigação implícita, mesmo se o compromisso não figurar no contrato de venda.

Obrigação dependente de outros acontecimentos:

Quando a existência duma obrigação não é evidente, nomeadamente quando ela está dependente da realização dum processo em curso, a empresa deve ter em conta todas as informações disponíveis, e se cumprir as expectativas posteriormente, deve interrogar-se sobre a probabilidade da obrigação e se:

- A existência da obrigação parecer mais provável que a sua não existência, **deve constituir-se provisão;**
- Se, por outro lado, a não existência da obrigação parecer mais provável que a sua existência, **nenhuma provisão deve ser contabilizada.** A empresa deve apenas mencionar no anexo às demonstrações financeiras o risco do passivo eventual (contingente). (NCRF 21, § 22)

A obrigação deve igualmente **resultar dum acontecimento passado**. Esta condição é a mais importante, porque é a que se opõe à constituição de qualquer provisão destinada a fazer face a um acontecimento que ainda não se verificou.

Deve ser claro que o evento gerador da obrigação é a primeira causa da provisão, ou seja, o acontecimento não deixa à empresa outra solução que não seja a do reconhecimento da provisão. Num caso de processo judicial, não é a data do início da acção na justiça que importa mas sim a data em que se deduz acusação, em que surge a opinião de peritos a ajuizar. (NCRF 21, § 15)

A NCRF 21 também precisa, que a constituição de provisões para **perdas de exploração futuras** não é permitida, mesmo se as perdas forem causa de um acontecimento passado, este tipo de perdas futuras não satisfaz a definição e os critérios de reconhecimento de passivos. (NCRF 21, § 62)

Exemplo 02: A empresa Alfa sofreu um incêndio que destruiu completamente um sector do armazém de mercadorias. A reparação do sector do armazém destruído estima-se em 200 mil euros e as mercadorias destruídas valiam 100 mil euros, tudo coberto pelo seguro. Para além disso, a empresa estima em 80 mil euros as perdas de exploração futuras pela não realização de vendas previstas.

- As perdas de exploração futuras não podem ser objecto de provisão e como as perdas relacionadas com o incêndio estão cobertas pelo seguro, a empresa não deverá constituir nenhuma provisão.

A obrigação deve poder ser estimada com fiabilidade.

A não constituição duma provisão por motivo de não poder-se efectuar uma estimativa fiável da obrigação, não poderá ser invocada a não ser em casos muito excepcionais. O risco deve apenas ser mencionado no anexo às demonstrações como um passivo contingente. (NCRF 21, §§ 25 e 82)

Provisões para reestruturações

As empresas procedem a reestruturações que modificam, de forma significativa o seu campo de actividade e a maneira de serem geridas.

- O abandono de actividades, o fecho de pontos de venda e a deslocalização de toda ou de parte da produção, são exemplos de operações de reestruturação. A NCRF 21, dedica aos §§ 68 a 80, a forma e as regras gerais a ter em conta para a constituição de provisões nos casos de reestruturações.

A norma precisa as condições a respeitar para que uma obrigação implícita de reestruturação exista. É preciso, em primeiro lugar que a operação seja objecto dum **plano formal e detalhado** que indique no mínimo:

- As actividades envolvidas
- Os principais negócios afectados
- A localização, a função e o número aproximado de funcionários a indemnizar
- As despesas que serão necessárias
- A data em que o plano será posto em execução.

É também necessário que a empresa divulgue, a data em que começa a aplicar o plano de reestruturação, e as suas principais características, criando nas entidades envolvidas uma atenção fundamentada de que a reestruturação será efectivamente realizada.

Estas condições objectivas e de carácter irreversível visam evitar que os projectos de reestruturação sejam apenas aproveitados para que a empresa constitua provisões excessivas.

Exemplo 03: Em 12 de Dezembro de 20N0 o conselho de administração da empresa Alfa decidiu abandonar uma determinada actividade.

- **1º caso:** A 31 de Dezembro de 20N0, esta decisão não tinha ainda sido anunciada. Então, a empresa não pode constituir provisão porque nenhuma obrigação implícita existia nessa data.
- **2º caso:** A 20 de Dezembro, um plano detalhado de reestruturação foi estabelecido e os funcionários envolvidos foram informados do seu próximo despedimento. O facto gerador da obrigação foi anunciado no plano. Neste caso, uma obrigação implícita existe, que justifica a constituição duma provisão. (NCRF 21, § 70)

A provisão deve limitar-se aos gastos directamente ligados à reestruturação, isto é, àqueles que estão ligados à reestruturação e não àqueles que estão ligados às futuras actividades da empresa. (NCRF 21, § 77)

São, por isso, excluídos da provisão: (NCRF 21, § 78)

- Os custos de reconversão ou de retreinamento de funcionários;
- As despesas de comercialização;
- Os investimentos em novos sistemas e redes de distribuição; e
- As futuras perdas de exploração.

Mensuração da provisão

O montante da provisão deve ser a melhor estimativa possível do dispêndio necessário para liquidar a obrigação. Este montante tem em conta não apenas as informações disponíveis à data do balanço mas também acontecimentos previsíveis após essa data. (NCRF 21, §§ 35 e 40)

Os acontecimentos susceptíveis de se verificarem até à data da liquidação da obrigação devem ser considerados se existirem indicações objectivas de que os acontecimentos se verificarão. (NCRF 21, § 40)

Para ilustrar este ponto, a NCRF 21, no § 49, apresenta o caso duma empresa que deverá proceder à limpeza dum local dentro de alguns anos. Esta empresa poderá, para o cálculo da provisão, ter em conta o provável progresso tecnológico susceptível de reduzir o custo da reparação do local.

Da mesma forma, a evolução esperada da legislação deve ser tida em consideração. Assim, mesmo se a legislação presente não o imponha, uma empresa deve ser levada a constituir uma provisão para despoluição se houver evidência objectiva de que uma lei irá ser promulgada no sentido da obrigação de despoluir em que a empresa possa estar abrangida. (NCRF 21, § 50)

Actualização do valor da provisão

Quando **a liquidação da obrigação** (valor a pagar) **se prevê a longo prazo**, a provisão deve ser actualizada. A taxa de desconto (de actualização) calcula-se antes de impostos sobre o rendimento. É função do valor temporal do dinheiro e do risco específico do passivo. Por outro lado, não deve ter-se em conta os riscos já reflectidos na estimativa do montante a pagar. (NCRF 21, §§ 46 e 47)

O montante da provisão deve ser ajustado em cada ano em função de informações e de novos acontecimentos que possam surgir entretanto. Se deixar de ser provável que será necessário um ex-fluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuros para liquidar a obrigação, **a provisão deve ser revertida**. (NCRF 21, § 58)

Reembolsos de provisões

Quando algum ou todo o dispêndio necessário para liquidar uma provisão seja esperado para ser reembolsado por uma outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, seja virtualmente certo que o reembolso será recebido se a empresa liquidar a obrigação.

O reembolso deve ser tratado como um activo separado. A quantia reconhecida para o reembolso não deve exceder a quantia da provisão. (NCRF 21, § 53)

Na demonstração dos resultados, o gasto relacionado com uma provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida de um reembolso. (NCRF 21, § 54)

Exemplo 04: Reembolsos

Dois pacientes contraíram infecções durante a sua permanência no hospital. As famílias reclamam € 250.000,00 de reparação de prejuízos. Na opinião dos advogados do hospital, é provável que eles tenham razão. O hospital está seguro em 80% para este tipo de risco.

- A empresa deve contabilizar:
 - **Nas contas do balanço:**
 - Uma provisão de € 500.000,00; e
 - Um activo de € 400.000,00;
 - **Nas contas de resultados:**
 - Gastos de provisões de € 500.000,00;
 - Rendimento (reembolso da seguradora) de € 400.000,00;

No Código das contas, na «Classe 2 – Contas a pagar e a receber», as contas de provisões são:

29 Provisões

- ‘291 Impostos
- ‘292 Garantias a clientes
- ‘293 Processos judiciais em curso
- ‘294 Acidentes de trabalho e doenças profissionais
- ‘295 Matérias ambientais
- ‘296 Contratos onerosos
- ‘297 Reestruturação
- ‘298 Outras provisões

As notas de enquadramento às contas, referem que a conta «29 – Provisões», “serve para registar as responsabilidades cuja natureza esteja claramente definida e que à data do balanço sejam de ocorrência provável ou certa, mas incertas quanto ao seu valor ou data de ocorrência (vide NCRF 21 - Provisões, passivos contingentes e activos contingentes e NCRF 26 - Matérias ambientais).

As suas subcontas devem ser utilizadas directamente pelos dispêndios para que foram reconhecidas, sem prejuízo das reversões a que haja lugar.”

Na «Classe 6 – Gastos», as contas de provisões são:

‘67 Provisões do período

- ‘671 Impostos
- ‘672 Garantias a clientes
- ‘673 Processos judiciais em curso
- ‘674 Acidentes no trabalho e doenças profissionais
- ‘875 Matérias ambientais
- ‘676 Contratos onerosos
- ‘677 Reestruturação
- ‘678 Outras provisões

As notas de enquadramento às contas, referem que a conta «67 – Provisões do período», *“regista os gastos no período decorrentes das responsabilidades cuja natureza esteja claramente definida e que à data do balanço sejam de ocorrência provável ou certa, mas incertas quanto ao seu valor ou data de ocorrência.”*

Na «Classe 7 – Rendimentos», as contas de Reversões de provisões são:

‘763 De provisões

- ‘7631 Impostos
- ‘7632 Garantias a clientes
- ‘7633 Processos judiciais em curso
- ‘7634 Acidentes no trabalho e doenças profissionais
- ‘7635 Matérias ambientais
- ‘7636 Contratos onerosos
- ‘7637 Reestruturação
- ‘7638 Outras provisões

Esta conta serve para registar a variação negativa, entre dois períodos contabilísticos consecutivos, das responsabilidades em cada natureza de provisão.

Activos e passivos contingentes

Os activos e os passivos contingentes são elementos não contabilizáveis, que devem simplesmente ser relatados no Anexo às demonstrações financeiras, para chamar a atenção dos utentes sobre os riscos não provisionados.

- Fazem parte do que pode designar-se por “*compromissos fora do balanço*”.

Um passivo contingente, é uma obrigação presente, resultante dum acontecimento passado mas que não dá lugar à constituição duma provisão. Porque:

- O exfluxo de prováveis benefícios económicos não se afigura provável;
- O seu montante não pode ser estimado com a fiabilidade suficiente.
- Ou por ser uma obrigação potencial resultado dum acontecimento passado mas que a sua existência só será confirmada em consequência dum outro acontecimento incerto que **não está totalmente sob o controlo da empresa.** (NCRF 21, § 8)

Exemplo 05:

- 1) Foi intentada uma acção judicial contra a empresa Alfa, uma vez que não é possível prever-se a condenação, nenhuma provisão deve ser constituída. Porém, a empresa deve divulgar um passivo contingente no Anexo.
- 2) A empresa Alfa prestou fiança a um empréstimo subscrito por uma das suas associadas. A obrigação não justificará a constituição duma provisão, porque o caso da falência do devedor principal, é um

acontecimento incerto e, *à priori*, não pode ser controlada pela empresa Alfa: Porém, a fiança prestada constitui um passivo contingente a ser divulgado no Anexo.

Os activos contingentes são definidos de forma simétrica à dos passivos contingentes.

Eles surgem de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da empresa. (NCRF 21, § 8)

Exemplo 06: Com o objectivo de fomentar a formação profissional, a autarquia local prometeu um subsídio de € 5.000,00 a todo o emprego de pessoa sem qualificações. No decorrer do exercício, a empresa Alfa empregou 10 pessoas que correspondiam à definição. Porém, a concessão do subsídio está subordinada à realização dum exame profissional a verificar-se dois anos depois do recrutamento.

- O subsídio não pode ser contabilizado uma vez que depende do resultado do futuro exame.
 - Porém, ele constitui um activo contingente que a empresa deve divulgar no Anexo.

O reconhecimento contabilístico dos activos e dos passivos contingentes tem **subjacente o princípio da prudência**. Com efeito:

- Qualquer passivo contingente deve ser divulgado no Anexo às demonstrações financeiras desde que a possibilidade de exfluxo de benefícios económicos seja provável; (NCRF 21, § 84)
- Da mesma forma que um activo contingente não deve ser divulgado a não ser que o fluxo dos benefícios económicos correspondentes sejam prováveis.
 - Porém, é importante que as divulgações de activos contingentes não dêem a indicação errada de prováveis rendimentos futuros. (NCRF 21, § 85)

Os activos e os passivos contingentes devem **ser reavaliados na data do fecho**.

Relativamente aos passivos contingentes, se estiverem reunidas as condições necessárias para a contabilização duma provisão, esta deve ser constituída e o passivo contingente eliminado do Anexo.

CIRC, artigo 39º - Provisões fiscalmente dedutíveis

“1 - Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões:

- “a) As que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação;*
- “b) As que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;*

- “c) As provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal, de carácter genérico e abstracto, pelas empresas de seguros sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de empresas seguradoras com sede em outro Estado membro da União Europeia;
- “d) As que, constituídas pelas empresas pertencentes ao sector das indústrias extractivas ou de tratamento e eliminação de resíduos, se destinem a fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afectos à exploração, sempre que tal seja obrigatório e após a cessação desta, nos termos da legislação aplicável.
- “2 - A determinação das provisões referidas no número anterior deve ter por base as condições existentes no final do período de tributação.
- “3 - Quando a provisão for reconhecida pelo valor presente, os gastos resultantes do respectivo desconto ficam igualmente sujeitos a este regime.
- “4 - As provisões a que se referem as alíneas a) a c) do n.º 1 que não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam e as que forem utilizadas para fins diversos dos expressamente previstos neste artigo consideram-se rendimentos do respectivo período de tributação.
- “5 - O montante anual da provisão para garantias a clientes a que refere a alínea b) do n.º 1 é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efectivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos.
- “6 - O montante anual acumulado das provisões técnicas, referidas na alínea c) do n.º 1, não devem ultrapassar os valores mínimos que resultem da aplicação das normas emanadas da entidade de supervisão.

4. Perdas por Imparidade em Dívidas a receber e em Inventários

Índice	Página
Perdas por Imparidade em Dívidas a Receber Reversão de perdas por imparidade em dívidas a receber Exemplo 01: ‘1) Reconhecimento de perda por imparidade de dívida a receber de clientes ‘2) Reversão da perda por imparidade CIRC, Artigo 36º - Perdas por imparidade em créditos Desreconhecimento (anulação) de dívidas a receber Exemplo02: Anulação de dívida em situação de imparidade Exemplo03: Anulação de dívida incobrável CIRC, Artigo 41º - Créditos incobráveis CIVA, Artigo 78º - Regularizações – Créditos incobráveis - Rectificação do IVA Recuperação de dívida a receber anteriormente anulada Exemplo 4: Recuperação de dívida anteriormente anulada Perdas por imparidade em inventários O custo dos inventários pode não ser recuperável se: Contabilização das perdas por imparidade em inventários Contabilização da reversão das perdas por imparidade em inventários CIRC, Artigo 45º - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais	

Perdas por Imparidade em Dívidas a Receber

As dívidas de terceiros, pela sua natureza, correm elevados riscos de se degradarem. Assim, sempre que a empresa constate haver forte probabilidade duma dívida a receber se torne de duvidoso recebimento, a empresa deve acautelar-se e, para isso, reconhecer em gastos do exercício a provável perda pelo não recebimento.

No caso das dívidas a receber **relacionadas com operações da actividade operacional**, a conta a debitar é a «**6511 Perdas por imparidade** - Em dividas a receber – Clientes» por contrapartida da conta «219 Clientes - Perdas por imparidade acumuladas»

Uma vez que a contabilidade deve reflectir, o mais verdadeiramente possível, a posição financeira da empresa, as dívidas dos clientes que foram objecto de reconhecimento de perdas por imparidade devem **ficar individualizadas** na conta «219 Clientes – Perdas por imparidade acumuladas», subdividindo a conta por cada cliente nessa situação.

No caso das dívidas de difícil cobrança **que não resultam de operações com clientes**, a conta de gastos a reconhecer a perda por imparidade é a conta «**6512 Perdas por imparidade** - Em dívidas a receber - Outros devedores», por contrapartida da conta:

- «229 Fornecedores - Perdas por imparidade acumuladas»; ou
- «239 Pessoal - Perdas por imparidade acumuladas»; ou
- «269 Accionistas (sócios) - Perdas por imparidade acumuladas»; ou
- «279 Outras contas a receber o a pagar - Perdas por imparidade acumuladas», respectivamente.

Reversão de perdas por imparidade em dívidas a receber

Quando deixar de se verificar o motivo que originou a perda por imparidade:

- Ou porque a dívida foi recebida;
- Ou porque a dívida foi considerada incobrável.

A conta da classe «2 – Contas a receber e a pagar» que registavam a perda por imparidade, deve ser anuladas.

A anulação da conta de perdas por imparidade acumuladas, é feita por crédito na conta «76211 Reversões - De perdas por imparidade – Em dívidas a receber - Clientes», caso se trate de dívidas de clientes e na conta «76212 Reversões - De perdas por imparidade – Em dívidas a receber - Outros devedores», no caso de outros devedores que não clientes.

As perdas por imparidade acumuladas reduzem o valor do Activo, pelo que no Balanço devem aparecer imediatamente a seguir à rubrica que estão a ajustar, mas com sinal negativo.

Exemplo01:

‘1 - Reconhecimento de perdas por imparidade de dívidas a receber de clientes:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Perdas por imparidade - clientes	6511	X	
Dd	Cliente x	219x		X

‘2 - Pela reversão da perda por imparidade:

‘a) Se a reversão se verificar **em exercício subsequente** ao do reconhecimento da perda por imparidade:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Cliente x	219x	X	
Dd	Reversão de perda por imparidade	76211		X

‘b) No caso da reversão se verificar **no mesmo exercício** em que foi reconhecida a perda por imparidade:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Cliente x	219x	X	
Dd	Reversão da perda por imparidade	6511		X

CIRC, Artigo 36º - Perdas por imparidade em créditos

“1 - Para efeitos da determinação das perdas por imparidade previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

“a) O devedor tenha pendente processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução;

“b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente;

“c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento e existam provas objectivas de imparidade e de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.

“2 - O montante anual acumulado da perda por imparidade de créditos referidos na alínea c) do número anterior não pode ser superior às seguintes percentagens dos créditos em mora:

“a) 25% para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;

“b) 50% para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses;

“c) 75% para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses;

“d) 100% para créditos em mora há mais de 24 meses.

“3 - Não são considerados de cobrança duvidosa:

“a) Os créditos sobre o Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval;

“b) Os créditos cobertos por seguro, com excepção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real;

“c) Os créditos sobre pessoas singulares ou colectivas que detenham mais de 10% do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1;

“d) Os créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1.

Desreconhecimento (anulação) de dívida a receber

Hipótese 1: Se a dívida a receber **foi anteriormente** considerada em situação de imparidade e reconhecida numa das seguintes contas: «219, 229, 239, 269 a 279 - Perdas por imparidade acumuladas», o desreconhecimento (anulação) da dívida é feito por contrapartida das correspondente conta da classe 2, que contém o débito do reconhecimento inicial da dívida (conferir notas de enquadramento das contas referidas)

Exemplo 02: Desreconhecimento (anulação) de dívida em situação de imparidade:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Dívida em situação de imparidade	2x9..	X	
Dd	Conta do reconhecimento inicial da dívida	2xy		X

Hipótese 2: Se a dívida a receber **não foi anteriormente** considerada em situação de imparidade, o desreconhecimento (anulação) é feito por débito da conta de gastos, «683 Outros gastos e perdas - Dividas incobráveis», por contrapartida da correspondente conta da classe «2 – Contas a receber e a pagar». (conferir nota de enquadramento da conta 683)

Exemplo03: Anulação de dívida incobrável

‘Desreconhecimento (anulação) de dívidas a receber de clientes:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Dívida incobrável	683	X	
Dd	Conta do reconhecimento inicial da dívida	211xy		X

CIRC, Artigo 41º - Créditos incobráveis

‘Os créditos incobráveis podem ser directamente considerados gastos ou perdas do período de tributação na medida em que tal resulte de processo de insolvência e de recuperação de empresas, de processo de execução ou de procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil mediado pelo IAPMEI - Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento, quando relativamente aos mesmos não tenha sido admitida perda por imparidade ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente.’

CIVA, Artigo 78º - Regularizações – Créditos incobráveis - Rectificação do IVA

“7 - Os sujeitos passivos podem deduzir ainda o imposto respeitante a **créditos considerados incobráveis**:

- ‘a) Em processo de execução após o registo da suspensão de instância a que se refere a alínea c) do n.º 2 do artigo 806.º do Código do Processo Civil;
- ‘b) Em processo de insolvência quando a mesma seja decretada.

Recuperação de dívida a receber anteriormente anulada

- A contabilização dos valores recebidos relativos a dívidas que já tenham sido anuladas (reconhecidas em gastos em exercícios anteriores) é feita por crédito na conta «783 Outros rendimentos o ganhos - Recuperação de dívidas a receber» e por débito de meios financeiros líquidos, Caixa ou Depósitos à ordem.
- Porém, no caso do recebimento da dívida anulada acontecer no mesmo exercício contabilístico em que ocorreu a anulação da dívida, ou no mesmo exercício em que ela foi considerada em situação de imparidade, a conta a creditar será a mesma da anulação, ou seja, a conta «683 Outros gastos e perdas - Dívidas incobráveis», ou a conta «6511x Perdas por imparidade - Em dívidas a receber – de»

Exemplo 4: Recuperação de dívida:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Recuperação de dívida anulada	11/ 12x	X	
Dd	Recuperação de dívida anulada	783/683/ou 6511x		X

Nota: No caso da anulação da dívida esta tenha sido aceite como custo fiscal, a sua recuperação é um proveito fiscal, se na anulação da dívida o custo não foi aceite fiscalmente, então, nesta situação, o proveito também não é tido em conta pela Administração fiscal.

Perdas por imparidade em inventários

O custo dos inventários pode não ser recuperável se:

- Estiverem danificados; ou se tornarem total ou parcialmente obsoletos;
- Se os seus preços de venda tiverem diminuído;
- Pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado.

A prática de reduzir o custo dos inventários para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os activos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.

Os inventários são reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Nalgumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas.

Contabilização das perdas por imparidade em inventários:

As perdas por imparidade em inventários são feitas por débito da conta de gastos «652 Perdas por imparidade - Ajustamentos em inventários», por crédito directo, nas próprias contas de inventários.

Quando as circunstâncias que anteriormente resultavam na redução dos inventários abaixo do custo deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias económicas (por exemplo, o aumento do preço de venda), a quantia da redução é revertida, no entanto, é limitada à quantia da redução original) de modo a que a nova quantia escriturada seja o valor mais baixo do custo e do valor realizável líquido revisto.

Contabilização da reversão das perdas por imparidade em inventários:

As reversões dos ajustamentos em inventário são feitos por crédito da conta «7622 Reversões – De perdas por imparidade - Ajustamentos em inventários»

Perdas em inventários:

As perdas em inventários, relacionadas com:

- «Sinistros»;
- «Quebras»; e
- «Outras perdas»,

- Só serão reconhecidas na conta «684 - Perdas em inventários», por contrapartida da correspondente conta da classe 3, se as perdas que se verificarem no período, **não tiverem sido consideradas, anteriormente, em situação de imparidade**. (Conferir nota de enquadramento da conta 684)

Nota: A situação de perdas em inventários foi vista ponto anterior do programa

CIRC, Artigo 45º - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

‘1 - Não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício:

‘.....

‘e) As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável;

‘....

Quer isto dizer, que as perdas em inventários, por sinistros ou outras catástrofes seguráveis, não são considerados como custos para efeitos fiscais.

5. Acréscimos e diferimentos

Índice	Página
Contabilidade baseada no acréscimo Âmbito e dinâmica das contas de acréscimos e de diferimentos: Conta «272 Devedores e credores por acréscimos» A conta «28 Diferimentos» Exemplo 01: Rendas pagas antecipadamente Exemplo 02: Rendimentos de Juros ainda não Recebidos	

Uma **contabilidade baseada no acréscimo**, permite a obtenção do resultado económico através da diferença entre os gastos e os rendimentos do exercício.

Como foi visto no 1º semestre, na disciplina de Introdução à Contabilidade, o princípio do acréscimo (ou da especialização), preconiza que os rendimentos e os gastos são reconhecidos quando obtidos e incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.

Seguir o princípio do acréscimo, significa atender ao fluxo real dos gastos e dos rendimentos e não ao seu fluxo monetário (fluxo de caixa).

Por isso, nem sempre existe uma correlação entre os resultados apurados e os fluxos de caixa do período. Por exemplo, o facto de uma empresa apurar lucros não significa que disponha de dinheiro para pagar dividendos, empréstimos, impostos e investir.

Âmbito e dinâmica das contas de acréscimos e de diferimentos:

O Sistema de Normalização Contabilística, para o tratamento das situações que dificultam uma correcta determinação dos resultados no final de cada período contabilístico, numa óptica de acréscimo, criou as seguintes contas:

A conta «**272 Devedores e credores por acréscimos**», que regista:

- A débito, na sua subconta «2721 Devedores por acréscimos de rendimentos», o crédito de rendimentos que devam ser reconhecidos no próprio período; e
 - A crédito, na sua subconta «2722 Credores por acréscimos de gastos», o débito de gastos que devam ser reconhecidos no próprio período,
- Ainda que não tenham documentação vinculativa, cuja receita ou despesa só venha a ocorrer em período ou períodos posteriores.

A conta «**28 Diferimentos**», que regista:

- A débito, na sua subconta «281 Gastos a reconhecer», o crédito de despesas (e/ou pagamentos) efectuadas, cujos gastos só devem ser reconhecidos em períodos posteriores.
- A crédito, na sua subconta «282 Rendimentos a reconhecer», o débito de receitas (e/ ou recebimentos) obtidas, cujos rendimentos só devem ser reconhecidos em períodos posteriores.
- A crédito, na sua subconta «283 Subsídios para investimentos», os subsídios obtidos pela empresa para realizar investimentos, cujos rendimentos só serão reconhecidos em rendimentos, numa base sistemática, na conta «7883 - Imputação de subsídios para investimentos», à medida que forem reconhecidos os gastos das amortizações dos activos fixos a que respeitem.

Vamos ver **alguns exemplos** em que é necessário utilizar as contas de acréscimos e diferimentos

Exemplo 01: Rendas pagas antecipadamente:

Na conta «6261 Fornecimentos e serviços externos – Serviços diversos - Rendas e alugueres», apenas devem registar-se as rendas relativas ao exercício (período) económico em curso. As rendas pagas correspondentes ao exercício económico seguinte deverão ser contabilizadas numa conta divisionária de «281 Gastos a reconhecer» e imputadas a gastos no período a que respeitam.

‘1) Pelo pagamento da renda respeitante ao período seguinte:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Renda do mês (do período seguinte)	281x	X + Y	
Dd	Imposto (predial) retido ao senhorio	2424		X
Dd	Depósitos à ordem	12x		Y

‘2) Pela imputação do custo da renda ao período a que respeita:

Dd	Gasto de renda	6261	X	
Dd	Gasto diferido do período anterior	281x		X

Exemplo 02: Rendimentos de Juros ainda não Recebidos

Os proveitos de juros imputáveis ao exercício (período) económico em curso, mas cuja receita e recebimento apenas ocorrerá no exercício ou exercícios económicos seguintes deverão ser contabilizadas a débito numa conta divisionária de «2721 Devedores por acréscimos de rendimentos», por crédito da conta «7862 **Outros rendimentos o ganhos** - Rendimentos e ganhos nos restantes investimentos financeiros - Juros», ou da conta «791 **Rendimentos e ganhos de financiamento** - Juros obtidos».

Nesta situação poderão estar os juros de depósitos a prazo relativos ao exercício, mas que o banco creditará no exercício seguinte; juros de obrigações e títulos de participação respeitantes ao exercício mas que serão apenas atribuídos no exercício económico seguinte; etc.

‘1) Pela contabilização dos juros respeitantes ao período:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Juros a receber (no período seguinte)	2721x	X	
Dd	Rendimento de juros	791		X

‘2) No período seguinte, aquando do recebimento dos juros:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Juros imputados no período anterior	2721	X + Y	
Dd	Recebimento dos juros	12x		X
Dd	Nosso IRC (capitais) retido	241x		Y

Noutras sessões da disciplina iremos ver outras operações que envolvem contas de acréscimos e de diferimentos

6. Estado e outros entes públicos

Índice	Página
Conta «24 – Estado e outros entes públicos»	
Imposto sobre o rendimento	
Pagamentos por conta de imposto sobre o rendimento	
Exemplo 1 – Retenção de IRC a rendimentos da empresa	
Retenção de impostos sobre rendimentos	
Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)	
Outros impostos	
Contribuições para a Segurança Social	
Tributos das autarquias locais	
Outras tributações	

Conta «24 - Estado a outros entes públicos»

Nesta conta registam-se as relações com o Estado, Autarquias Locais e outros entes públicos (a Segurança Social) que tenham características de impostos e taxas.

Quer isto dizer que as operações correntes, de compra e venda e as operações de financiamento, não são tratadas nesta conta, mas sim nas contas de clientes e de fornecedores.

A conta «24 – Estado e outros entes públicos», prevista no plano de contas do Sistema de Normalização Contabilística, subdivide-se nas seguintes subcontas:

- 241 - Imposto sobre o rendimento
- 242 - Retenção de impostos sobre rendimentos
- 243 - Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)
- 244 - Outros impostos
- 245 - Contribuições para a Segurança Social
- 246 - Tributos das autarquias locais
- 248 - Outras tributações

Imposto sobre o rendimento

O imposto sobre o rendimento regista na conta «241 – Imposto sobre o rendimento», que **é debitada** pelos pagamentos efectuados e pelas retenções na fonte **a que alguns dos rendimentos da entidade** estiverem sujeitos.

No fim do período será calculada, com base na matéria colectável estimada, a quantia do respectivo imposto, a qual se **registará a crédito** desta conta por débito da conta «8121 – Imposto estimado para o período».

Pagamentos por conta de imposto sobre o rendimento

Os pagamentos por conta efectuam-se nos meses de Julho, Setembro e Dezembro (Cf. Artigos «104º - Regras de pagamento» e «105º - Cálculo dos pagamentos por conta», do Código do IRC)

Na **contabilização dos pagamentos por conta** a conta «241 - Imposto sobre o rendimento» é debitada, por crédito da conta «12 - Depósitos à ordem».

Exemplo 1 – Retenção de IRC a rendimentos da empresa

A empresa Alfa, SA, é proprietária dum armazém que tem arrendado à empresa Beta, Lda. No dia 8 de Janeiro de 200N recebeu a renda desse armazém, no montante de € 5.000,00, retenção na fonte à taxa de 15% (cf. Alínea f), do nº 2, do artigo «80º - Taxas», do CIRC).

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
08	Recebimento renda de armazém	11	4.200	
08	IRC retido por Beta, Lda.	2413	1.000	
08	Renda do armazém	7873 ¹		5.000

Nota: No ponto da disciplina que trata do IRC, iremos ver o cálculo do imposto sobre o rendimento do exercício.

Retenção de impostos sobre rendimentos

¹ Conta «7873 Rendas e outros rendimentos em propriedades de investimento».

A conta «242 - Retenção de impostos sobre rendimentos», **movimenta a crédito** o imposto que tenha sido retido na fonte relativamente a rendimentos pagos a sujeitos passivos de IRC ou de IRS e é movimentada a débito quando das entregas ao Estado das retenções efectuadas (no mês seguinte ao da retenção).

A conta deve ser subdividida de acordo com a natureza dos rendimentos. Normalmente esta subdivisão é a seguinte:

- 2421 - Trabalho dependente.
- 2422 - Trabalho independente.
- 2423 - Capitais.
- 2424 - Prediais.
-
- 2429 - Sobre outros rendimentos.

Noutros pontos do programa da disciplina, nomeadamente no estudo dos «gastos com o pessoal» iremos ver a movimentação prática da conta 242.

Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)

A conta «243 - Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)» destina-se a registar as situações decorrentes da aplicação do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, conforme estudado na disciplina de Introdução à Contabilidade, no 1º Semestre do curso.

Outros impostos

A conta «244 - Outros impostos», destina-se a registar outros impostos não abrangidos pelas contas «241 - Imposto sobre o rendimento», «242 - Retenção de impostos sobre rendimentos» e «243 - Imposto sobre o valor acrescentado». **Regista a crédito**, por exemplo, o Imposto do selo, pago por guia, por débito da conta de gastos «6812 - Impostos indirectos – Imposto do selo».

Quando do pagamento ao Estado (no mês seguinte) do imposto contabilizado a conta «244 - Outros impostos», (ou as suas subcontas, no caso de estar subdividida) é debitada por crédito da conta «12 - Depósitos à ordem».

Contribuições para a Segurança Social

A conta «245 – Contribuições para a Segurança Social», **credita-se** pelas importâncias a entregar nas respectivas instituições de segurança social, **por débito** das conta «63 – Gastos com o pessoal», aquando do processamento dos ordenados e salários do pessoal da empresa.

A **conta 245 é debitada** pelo pagamento às instituições de segurança social das verbas contabilizadas no processamento dos ordenados. As contribuições devem ser pagas até ao dia 15 do mês seguinte àquele em que são devidas.

No ponto do programa da disciplina que estuda os «gastos com o pessoal» iremos ver a movimentação prática desta conta.

Tributos das autarquias locais

A conta «246 - Tributos das autarquias locais» **credita-se** pelo processamento contabilístico das contribuições, impostos e taxas, que são cobrados pelas autarquias locais, **por débito** de subcontas da conta «682 - Outros gastos e perdas – Impostos». A **conta 246 é depois debitada** pelo pagamento às autarquias locais das verbas entretanto contabilizadas.

Das tributações das autarquias locais, o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) é o mais importante.

Outras tributações

A conta «248 – Outras tributações» **credita-se** pelo processamento contabilístico do imposto, por débito de subcontas da conta «682 - Outros gastos e perdas – Impostos». A **conta 248 é depois debitada** pelo pagamento à entidade pública respectiva.

São exemplo de “**outras tributações**”, os impostos pagos por determinadas indústrias, como sejam a indústria tabaqueira, a indústria farmacêutica, a indústria do álcool, etc.

7. Gastos com o pessoal

Índice	Página
Fazem parte dos gastos com o pessoal	
Contas de gastos com o pessoal	
Enquadramento contabilístico dos gastos com o pessoal	
Enquadramento fiscal dos gastos com o pessoal	
Segurança social: Base de incidência	
Segurança social: Contribuições no regime geral	
Seguros de acidentes no trabalho e doenças profissionais	
Quotas para associações de trabalhadores (Ordens; Associações; Sindicatos)	
Excepções à retenções do Imposto sobre o rendimento	
Correcção nos montantes retidos de IRS	
CIRC, artigo 43º Realizações de utilidade social	
Processamento contabilístico dos ordenados e salários	
Exemplo 01: Processamento de ordenados e salários	

Fazem parte dos gastos com o pessoal:

As remunerações dos órgãos sociais e ao pessoal, que incluem, nomeadamente:

- A remuneração base
- A remuneração por antiguidade
- O subsídio de férias
- O subsídio de Natal
- A remuneração de trabalho suplementar
- O subsídio de isenção de horário de trabalho
- O subsídio de disponibilidade
- A remuneração do trabalho em dias de descanso
- O subsídio de isolamento (em estaleiros, por exemplo)
- O abono para falhas
- A remuneração de trabalho nocturno
- O subsídio de alimentação

Os benefícios pós-emprego, que incluem:

- Os prémios para pensões
- Outros benefícios

As indemnizações, nomeadamente:

As indemnizações por despedimento

Os encargos sobre remunerações:

A segurança social

Os seguros de acidentes no trabalho e doenças profissionais

Os gastos de acção social, nomeadamente:

Os complementos de subsídio de doença

Os complementos de acidentes de trabalho

Os complementos de abono de família

Os complementos de subsídio de casamento/ nascimento/ maternidade

Os complementos de subsídio de morte/ funeral

Os subsídios de estudo aos trabalhadores e descendentes

Os subsídios de actividades sociais e culturais

Outros gastos com o pessoal, nomeadamente:

As ajudas de custo

Os prémios de antiguidade

Os prémios de assiduidade

As indemnizações por despedimento

Os fardamentos

Os prémios de desempenho

O Sistema de Normalização Contabilística, para o tratamento contabilístico dos gastos com o pessoal, **criou as seguintes contas:**

63 Gastos com o pessoal

631 Remunerações dos órgãos sociais

632 Remunerações do pessoal

633 Benefícios pós-emprego

6331 Prémios para pensões

6332 Outros benefícios

634 Indemnizações

635 Encargos sobre remunerações

636 Seguros de acidentes no trabalho e doenças profissionais

637 Gastos de acção social

638 Outros gastos com o pessoal

E as contas que se relacionam com os ordenados do pessoal são as seguintes:

23 Pessoal

- 231 Remunerações a pagar
 - 2311 Aos órgãos sociais
 - 2312 Ao pessoal
- 232 Adiantamentos
 - 2321 Aos órgãos sociais
 - 2322 Ao pessoal
- 237 Cauções
 - 2371 Dos órgãos sociais
 - 2372 Do pessoal
- 238 Outras operações
 - 2381 Com os órgãos sociais
 - 2382 Com o pessoal
- 239 Perdas por imparidade acumuladas

24 Estado a outros entes públicos

- 242 Retenção de impostos sobre rendimentos
- 245 Contribuições para a Segurança Social

27 Outras contas a receber o a pagar

- 272 Devedores e credores por acréscimos
 - 2722 Credores por acréscimos de gastos
 - 27226 – Remunerações a liquidar
 - 27227 – Seguros a liquidar
- 278 Outros devedores e credores
- 2783 Sindicatos

Enquadramento contabilístico dos gastos com o pessoal:

- International Accounting Standards Board:
 - IAS 19 - Benefícios dos Empregados (**Benefícios a curto prazo** dos empregados, §§ 8 a 23)
- Sistema de Normalização contabilística:
 - NCRF 28 – Benefícios dos empregados
 - Código de contas
 - Notas de enquadramento (às contas)

Enquadramento fiscal dos gastos com o pessoal:

- Código do IRS: Artigos “fundamentais” para o processamento dos ordenados:
 - Artigo 2º - Rendimentos da categoria A – Trabalho dependente
 - Artigo 24º - Rendimentos em espécie
 - Artigo 25º - Rendimentos do trabalho dependente - Deduções
 - Retenção sobre rendimentos das categorias A:
 - Artigo 68º Taxas gerais
 - Artigo 98º - Retenção na fonte - Regras gerais
 - Artigo 99º - Retenção na fonte - Remunerações fixas
 - Artigo 100º - Retenção na fonte - Remunerações não fixas
- Código do IRC: Artigo 43º - Realizações de utilidade social

Segurança social: Base de incidência

- **Efectiva**: Determinado pelas remunerações pagas e recebidas. São remuneração as prestações que, nos termos do contrato de trabalho, o trabalhador tem direito pela prestação de trabalho, exceptuando-se as prestações por cessação do contrato e os valores compensatórios de despesas.
- **Convencional**: fixado normativamente (domésticas, clero, independentes).

Segurança social: Contribuições no regime geral

▪ Trabalhadores por conta de outrem:	
– Trabalhadores	11,00%
– Entidade patronal	23,75%
▪ Corpos gerentes:	
– Gerentes	10,00%
– Empresa	21,25%

Seguros de acidentes no trabalho e doenças profissionais:

- Com a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 100/97, que estabelece o regime jurídico dos acidentes de trabalho e das doenças profissionais, as seguradoras passaram a ter tabelas que aplicam negociando, com as empresas suas clientes, as tarifas. (O Decreto-Lei nº 35/2004, foi revogado com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 158/2009).

Quotas para associações de trabalhadores (Ordens; Associações; Sindicatos):

- Os valores retidos são em função do estabelecido por cada organização.
- As importâncias retidas são entregues nas datas acordadas entre a empresa e a organização respectiva.

Excepções à retenção do Imposto sobre o rendimento: As empresas são obrigadas a efectuar retenções às remunerações, excepto no caso dos rendimentos:

Subsídios de residência ou utilização de casa;
Empréstimos sem juro ou com taxa inferior à do mercado;
Ganhos derivados de planos de opções, etc..;
Utilização pessoal de viatura;
Aquisição de viatura por preço inferior ao valor de mercado;
Gratificações não atribuídas pela entidade patronal (gorjetas).

Correcção nos montantes retidos de IRS:

Sempre que se verifiquem incorrecções nos montantes retidos, a rectificação deve ser feita na primeira retenção a que deva proceder-se após o conhecimento da necessidade de corrigir, sem porém, ultrapassar o último período de retenção anual.

CIRC, artigo 43º Realizações de utilidade social:

“1 -São também dedutíveis os gastos do período de tributação, incluindo depreciações ou amortizações e rendas de imóveis, relativos à manutenção facultativa de creches, lactários, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas e escolas, bem como outras realizações de utilidade social como tal reconhecidas pela Direcção-Geral dos Impostos, feitas em benefício do pessoal ou dos reformados da empresa e respectivos familiares, desde que tenham carácter geral e não revistam a natureza de rendimentos do trabalho dependente ou, revestindo-o, sejam de difícil ou complexa individualização relativamente a cada um dos beneficiários.

“2 - São igualmente considerados gastos do período de tributação, até ao limite de 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação, os suportados com contratos de seguros de doença e de acidentes pessoais, bem como com contratos de seguros de vida, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós -emprego, invalidez ou sobrevivência a favor dos trabalhadores da empresa.

“3 - O limite estabelecido no número anterior é elevado para 25%, se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da segurança social.

”.....

Processamento contabilístico dos ordenados e salários:

- **1ª Fase** - Pelo processamento dos ordenados, salários e outras remunerações, dentro do mês a que respeitem:
 - **Débito**, das respectivas subcontas de «63 - Gastos com o pessoal»
 - **Crédito da conta** «231 – Remunerações a pagar», pelos valores líquidos apurados no processamento; e, normalmente,
 - **Crédito das contas:**
 - «24 - Estado e outros entes públicos» (nas respectivas subcontas, «242 - Retenção de impostos sobre rendimentos» e «245 - Contribuições para a Segurança Social»),
 - «232 – Adiantamentos» (no caso de serem regularizados por vencimentos); e
 - «278 - Outros devedores e credores – **Sindicatos**», consoante as entidades credoras dos descontos efectuados (parte do pessoal)

- **2ª Fase** - Pelo processamento dos encargos sobre remunerações (parte patronal), dentro do mês a que respeitem:
 - **Débito da conta** «635 - Gastos com o pessoal - Encargos sobre remunerações»,
 - **Crédito da conta** «245 - Estado e outros entes públicos - Contribuições para a Segurança Social»

- **3ª Fase** - Pelos pagamentos ao pessoal e às outras entidades:
 - **Debito** das contas 231, 242, 245 e 278,
 - **Crédito** de contas da classe «1 – Meios Financeiros Líquidos».

Exemplo 01: Processamento de ordenados:

‘a) Processamento dos ordenados:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Gastos das remunerações	631/2	X +Y +Z+W	
Dd	Pessoal – Remunerações a pagar	2311/2		X
Dd	Retenções IRS – Trabalho dependente	2421		Y
Dd	Segurança social	245xy		Z
Dd	Sindicatos / Ordens	2783		W

b)

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Encargos s/ remunerações:				
Dd	Gastos – Encargos sobre remunerações	6351/2	X	
Dd	Segurança Social	24511/2		X
Seguro de acidentes no trabalho e doenças profissionais:				
Dd	Gastos – Seguros	636	X	
Dd	Seguros a liquidar	27227		X
Duodécimos férias, subsídio de férias e subsídio de Natal:				
Dd	Gastos – Remunerações	631/2	X	
Dd	Encargos sobre remunerações	6351/2	Y	
	Remunerações a liquidar	27226		X+Y
Pagamentos ao pessoal e às outras entidades:				
Dd	Contas a pagar	2xxxx	X	
Dd	Depósitos à ordem	12x		X

‘c) Nos respectivos meses em que se processa o pagamento das férias, subsídio de férias e subsídio de Natal:

- Subsídio de Natal, no mês de Novembro;
- Férias e subsídio de férias, **no ano seguinte** àquele em que se processou os duodécimos de gastos.

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
	Processamento dossubsídios:			
Dd	Subsídios já reconhecidos em gastos	27226	X +Y +Z	
Dd	Remunerações a pagar	2311/2		X
Dd	Retenções IRS – Trabalho dependente	2421		Y
Dd	Segurança social	245xyz		Z
	Encargos s/ remunerações:			
Dd	Enc s/ remunerações já reconhec em gastos	27226	X	
Dd	Contribuições para a Segurança Social	24511/2		X

Os benefícios pós-emprego são leccionados em outras disciplinas do curso

8. Activos Fixos Tangíveis: Reconhecimento e mensuração inicial

Índice	Página
Definição	
Identificação dos activos fixos tangíveis	
Edifícios e terreno	
Artigo 10º- Depreciações de imóveis , do Decreto-Regulamentar 25/2009	
Peças sobressalentes	
Equipamentos afectos	
Custo inicial dos activos fixos tangíveis	
Custo dos activos fixos tangíveis adquiridos	
Artigo 2º - Valorimetria dos elementos reintegráveis ou amortizáveis, DR 25/2009	
Gastos gerais e administrativos	
Quando o pagamento é diferido, para além das condições habituais	
Exemplo 1: Pagamento diferido	
Custo dos activos fixos tangíveis construídos pela própria empresa	
Custo dum activo fixo tangível adquirido com subsídio do Governo	
Exemplo 2: Preço de aquisição, período de vida útil e a depreciação	
Custo de activos fixos tangíveis trocados (conceito de justo valor)	
Exemplo 3: Activo fixo tangível trocado	
Conceito de “substância comercial”	
Exemplo 4: Troca sem substância comercial	
Gastos subsequentes nos activos fixos tangíveis	
Só podem ser capitalizadas as despesas	

Definição (As regras de contabilização e de avaliação dos activos fixos tangíveis, são tratadas na «NCRF 7 – Activos fixos tangíveis», que tem por base a «IAS 16 –Activos fixos tangíveis», do IASB.

Activos fixos tangíveis:

- São activos destinados a serem utilizados na produção ou fornecimento de produtos ou serviços, para arrendar a terceiros ou para fins administrativos; e
- Espera-se que sejam utilizados durante mais do que um período contabilístico.
 - Esta duração de utilização superior a um exercício contabilístico permite distinguir os activos fixos tangíveis dos fornecimentos de materiais (de economato), em que a duração de utilização é menor, como consequência constituem activos correntes.

Identificação dos activos fixos tangíveis

Identificar os elementos que compõem os activos fixos tangíveis é por vezes difícil, nomeadamente no caso de activos complexos. O IASB apresenta o caso dos aviões, em que os motores, têm uma vida útil económica mais curta que a carlinga. Nestas situações, cada elemento deve ser contabilizado separadamente e amortizado considerando a sua duração de utilização própria. (NCRF 7, §§ 44 a 46)

Identificação dos activos fixos tangíveis (terrenos)

Num conjunto imobiliário, os edifícios e os terrenos devem ser avaliados e contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente (NCRF 7, § 58): A duração de utilização dos terrenos é ilimitada, e, por isso, só os edifícios devem ser depreciados.

Porém, se o custo do terreno incluir os custos do desmantelamento, remoção e restauração do local, essa porção do custo do terreno é depreciada durante o período de benefícios obtidos ao incorrer nesses custos.

Nalguns casos, o próprio terreno pode ter uma vida útil limitada, caso em que é depreciado de modo a reflectir os benefícios a serem dele retirados. (NCRF 7, §59)

Artigo 10º- Depreciações de imóveis, do Decreto-Regulamentar 25/2009“

- “1 - No caso de imóveis, do valor a considerar nos termos do artigo 2.º, para efeitos do cálculo das respectivas quotas de depreciação, é excluído o valor do terreno ou, tratando-se de terrenos de exploração, a parte do respectivo valor não sujeita a deperecimento.*
- “2 - De modo a permitir o tratamento referido no número anterior, devem ser evidenciados separadamente, no processo de documentação fiscal previsto no artigo 130.º do Código do IRC:*
 - “a) O valor do terreno e o valor da construção, sendo o valor do primeiro apenas o subjacente à construção e o que lhe serve de logradouro;*
 - “b) A parte do valor do terreno de exploração não sujeita a deperecimento e a parte desse valor a ele sujeita.*
- “3 - Em relação aos imóveis adquiridos sem indicação expressa do valor do terreno referido na alínea a) do número anterior, o valor a atribuir a este, para efeitos fiscais, é fixado em 25% do valor global, a menos que o sujeito passivo estime outro valor com base em cálculos devidamente fundamentados e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos.*
- “4 - O valor a atribuir ao terreno, para efeitos fiscais, nunca pode, porém, ser inferior ao determinado nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro.*
- “5 - O valor depreciável de um imóvel corresponde ao seu valor de construção ou, tratando-se de terrenos para exploração, à parte do respectivo valor sujeita a deperecimento.*

Identificação dos activos fixos tangíveis:

Peças sobressalentes

As peças sobressalentes (em reserva) destinadas a reparar os equipamentos também são, por vezes, difíceis de classificar. Embora sejam considerados como inventários, elas constituem activos fixos tangíveis quando uma entidade espera usá-los durante mais do que um período. Também as peças que só podem ser utilizadas por um equipamento específico devem ser amortizadas ao mesmo ritmo que o equipamento a que são destinadas. (NCRF 7, § 8)

Equipamentos afectos

Os itens do activo fixo tangível não directamente afectos à actividade produtiva, como os equipamentos de segurança e de protecção ambiental, na medida em que estes elementos não são, directamente, fonte de vantagens económicas futuras, podem ser considerados como activos?

- A resposta é sim já que esses equipamentos são necessários ao funcionamento dos activos produtivos. (NCRF 7, § 12)

Custo inicial dos activos fixos tangíveis

Os activos fixos tangíveis são contabilizados ao custo de aquisição ou, se fabricados pela própria empresa, ao custo de produção.

Custo dos activos fixos tangíveis adquiridos

O custo de aquisição compreende: (NCRF 7, §§ 17 e 18)

- O preço de compra, deduzido de descontos de natureza comercial;
- Eventuais direitos aduaneiros;
- Quaisquer custos directamente atribuíveis para colocar o activo na localização e condição necessárias para funcionar da forma pretendida;
- Impostos não reembolsáveis;
- A estimativa inicial dos gastos de desmantelamento e remoção do activo e de restauração do local no qual este está localizado, em cuja obrigação uma entidade incorre seja quando o item é adquirido seja como consequência de ter usado o item durante um determinado período para finalidades diferentes da produção de inventários durante esse período.

Artigo 2º ,do Decreto-Regulamentar, 25/2009 - Valorimetria dos elementos depreciables ou amortizáveis:

- “1 - Para efeitos de cálculo das quotas máximas de depreciação ou amortização, os elementos do activo devem ser valorizados do seguinte modo:*
- “a) Custo de aquisição ou de produção, consoante se trate, respectivamente, de elementos adquiridos a terceiros a título oneroso ou de elementos construídos ou produzidos pela própria empresa;*
 - “b) Valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal;*
 - “c) Valor de mercado, à data da abertura de escrita, para os bens objecto de avaliação para este efeito, quando não seja conhecido o custo de aquisição ou de produção, podendo esse valor ser objecto de correcção, para efeitos fiscais, quando se considere excedido.*
- “2 - O custo de aquisição de um elemento do activo é o respectivo preço de compra, acrescido dos gastos acessórios suportados até à sua entrada em funcionamento ou utilização.*
- “3 - O custo de produção de um elemento do activo obtém-se adicionando ao custo de aquisição das matérias-primas e de consumo e da mão-de-obra directa, os outros custos directamente imputáveis ao produto considerado, assim como a parte dos custos indirectos respeitantes ao período de construção ou produção que, de acordo com o sistema de custeio utilizado, lhe seja atribuível.*
- “4 - No custo de aquisição ou de produção inclui-se o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que, nos termos legais, não for dedutível, designadamente em consequência de exclusão do direito à dedução, não sendo, porém, esses custos influenciados por eventuais regularizações ou liquidações efectuadas em períodos de tributação posteriores ao da entrada em funcionamento ou utilização.*
- “5 - São, ainda, incluídos no custo de aquisição ou de produção, de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável, os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição ou produção de elementos referidos no n.º 1 do artigo anterior, na medida em que respeitem ao período anterior à sua entrada em funcionamento ou utilização, desde que este seja superior a um ano.*
- “6 - Sem prejuízo do referido no número anterior, não se consideram no custo de aquisição ou de produção as diferenças de câmbio relacionadas com os activos resultantes quer de pagamentos efectivos, quer de actualizações à data do balanço.*

Gastos gerais e administrativos

A não ser que possam ser directamente associados à aquisição ou à instalação do bem., os gastos administrativos e outros gastos gerais, **não entram no custo do activo**. Têm a natureza de gastos de arranque e de pré-produção. (NCRF 7, § 20),

Quando o pagamento é diferido, para além das condições habituais:

- O activo é contabilizado pelo seu preço; e
- A diferença é reconhecida como um gasto durante o período de crédito. (NCRF 7, § 24)

- Sob certas condições, o valor da diferença poderá ser capitalizado, de acordo com o tratamento alternativo permitido para a contabilização dos juros de financiamento. (Cf. NCRF 10 – Custos de empréstimos obtidos)

Exemplo 01: A empresa Alfa adquiriu, em 1 de Junho de 20N0 um equipamento em que o preço era de € 1.500.000,00, no caso de ser liquidado no prazo de 30 dias. Porém, a empresa acordou com o fornecedor, pagar € 600.000,00, no momento da entrega do equipamento e o restante 13 meses mais tarde, passando a factura a ser de € 1.572.000,00.

O equipamento deve ser contabilizado pelo seu preço nas condições normais de liquidação da factura e, a diferença do preço, devido às condições especiais de liquidação da factura, ser contabilizado como gasto financeiro a reconhecer durante o período do crédito.

Contabilização:

‘a) Na data da entrega do equipamento:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Compra de equipamento	433x	1.500.000,00	
Dd	Gastos a reconhecer	281x	72.000,00	
Dd	Fornecedor de investimentos	2711		1.572.000,00
Dd	Fornecedor de investimentos	2711	600.000,00	
Dd	Cheque nº	12x		600.000,00

‘b) Em 31-12-20N0:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Gastos financeiros (juros)	691x	36.000,00	
Dd	Gastos a reconhecer	281x		36.000,00

‘c) Em 01-06-20N1

Dd	Gastos financeiros (juros)	691x	36.000,00	
Dd	Gastos a reconhecer	281x		36.000,00
Dd	Fornecedor de investimentos	2711	972.000,00	
Dd	Cheque nº	12x		972.000,00

Custo dos activos fixos tangíveis construídos pela própria empresa

A avaliação dos activos fixos tangíveis construídos (fabricados) pela própria empresa obedece aos mesmos princípios dos activos adquiridos. (NCRF 7, § 23)

Se o bem em questão é um bem dos que a empresa produz para vender, o seu custo corresponde ao custo de produção dos produtos destinados a serem vendidos (Cf NCRF 18 – Inventários).

Quaisquer lucros internos são eliminados para chegar a tais custos, assim como também não são incluídos o custo de quantias anormais de materiais, de mão-de-obra ou de outros recursos desperdiçados incorridos na auto-construção.

Em certas condições os juros de empréstimos obtidos correspondentes ao período de fabricação podem ser incluídos no custo do activo fixo tangível. (**Para efeitos fiscais** Cf. nº 5, do artº 2º, do Decreto-Regulamentar 25/2009).

O custo dum activo fixo tangível adquirido com subsídio do.

(§ 22, da NCRF 22 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo, refere:

“22 - Os subsídios do Governo não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis e intangíveis, incluindo os subsídios não monetários, devem ser apresentados no balanço como componente do capital próprio, e imputados como rendimentos do exercício numa base sistemática e racional durante a vida útil do activo.

Exemplo 02: A empresa Alfa recebeu em 02 de Janeiro de 20N0 um subsídio governamental de € 100.000,00 para a aquisição de 3 equipamentos no valor de € 150.000,00. Os equipamentos foram adquiridos no mês de Janeiro de 20N0, entrando de imediato em exploração.

O preço de aquisição, o período de vida útil e a depreciação a quotas constantes de cada um dos equipamentos apresentam-se no quadro seguinte:

Activos	Preço de custo	Período de vida útil	Depreciação anual
Equipamento 1	30.000	4	7.500
Equipamento 2	40.000	5	8.000
Equipamento 3	80.000	8	10.000
Total	150.000		25.500

A amortização dos equipamentos e o reconhecimento do rendimento do subsídio, é a seguinte:

Anos	equipamentos		Vida útil %	subsídio	
	Amortização	Saldo		Rendimento	Saldo
20N0	25.500	124.500	17,00%	17.000,00	83.000,00
20N1	25.500	99.000	17,00%	17.000,00	66.000,00
20N2	25.500	73.500	17,00%	17.000,00	49.000,00
20N3	25.500	48.000	17,00%	17.000,00	32.000,00
20N4	18.000	30.000	12,00%	12.000,00	20.000,00
20N5	10.000	20.000	6,66%	6.666,66	13.333,34
20N6	10.000	10.000	6,67%	6.666,67	6.666,67
20N7	10.000	0	6,67%	6.666,67	0,00
	150.000		100,00%	100.000	

Custo de activos fixos tangíveis trocados (NCRF 7, § 25)

Os activos fixos tangíveis em que a aquisição resulta duma troca com outros activos não monetários são, normalmente, contabilizados pelo seu justo valor.

- **Justo valor:** é a quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.

Porém, se a transacção não tem “substância comercial” ou se o justo valor dos activos trocados não pode ser medido com fiabilidade, o activo fixo tangível adquirido é contabilizado por um valor igual ao valor contabilístico do activo cedido.

Exemplo 03: A empresa Alfa possui um edifício adquirido por € 600.000,00 (terreno € 150.000,00 e edifício € 450.000,00) e amortizado em € 225.000,00. Com a intenção de instalar-se num novo local, a empresa trocou aquele imóvel por um terreno para construção situado na periferia da cidade, recebendo, na data da troca, diferença de € 400.000,00.

Hipótese 1: O justo valor do terreno foi estimado em € 800.000,00 e o justo valor do edifício foi estimado em € 1.200.000,00.

A contabilização da troca é a seguinte:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Terreno para construção	431y	800.000,00	
Dd	Recebimento de cheque	11	400.000,00	
Dd	Amortizações acumuladas (edifício)	438x	225.000,00	
Dd	Custo (terreno do edifício trocado)	431x		150.000,00
Dd	Custo (edifício trocado)	432x		450.000,00
Dd	Ganhos - Alienações	7871		825.000,00

Hipótese 2: O justo valor dos activos trocados não pode ser determinado com fiabilidade. Neste caso a contabilização será a seguinte:

A contabilização da troca é a seguinte:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Terreno para construção	431y	375.000,00	
Dd	Recebimento de cheque	11	400.000,00	
Dd	Amortizações acumuladas (edifício)	438x	225.000,00	
Dd	Custo (terreno do edifício trocado)	431x		150.000,00
Dd	Custo (edifício trocado)	432x		450.000,00
Dd	Ganhos - Alienações	7871		400.000,00

Na troca de activos fixos tangíveis é preciso entender o que quer dizer “**substância comercial**”.

- A norma não define o conceito de substância comercial, porém, refere que uma troca de activos **possui substância comercial se:** (NCRF 7, § 26)
 - Os fluxos de caixa esperados do activo recebido na troca diferem na sua configuração (risco, tempestividade e valor) das do activo cedido; ou
 - Se a troca provoca uma alteração de valor à parte das operações da entidade afectada pelas alterações na transacção.
 - A exclusão da avaliação ao justo valor nas trocas sem substância comercial é para evitar-se que as empresas possam contabilizar ganhos elevados graças a operações de troca sem incidência económica real.

Exemplo 04: Troca sem substância comercial

A empresa Alfa e a empresa Beta possuem escritórios equivalentes no mesmo imóvel.

O valor contabilístico de cada escritório é de € 300.000,00 enquanto o seu valor de mercado é estimado em € 1.500.000,00.

Se, em desobediência ao tratamento específico para **as trocas sem substância comercial**, estas empresas contabilizarem os espaços trocados pelo justo valor, podem reconhecer, cada uma, um ganho de € 1.200.000,00, embora a simples troca dos escritórios não altere significativamente o seu valor.

Gastos subsequentes nos activos fixos tangíveis

Relativamente aos gastos subsequentes, a questão é a de saber-se se quais podem ser reconhecidos na quantia escriturada dos activos fixos tangíveis respectivos. (NCRF 7, § 13)

A norma coloca como princípio que, para se reconhecido no balanço, uma despesa deve satisfazer as condições gerais da contabilização dum activo, isto é:

- Ser fonte de prováveis fluxos de caixa futuros: e
- Ter um custo mensurável com fiabilidade.

Consequentemente, **só podem ser capitalizadas as despesas** que melhorem as performances dum activo fixo tangível relativamente às previsões iniciais, como por exemplo:

- Se as modificações introduzidas aumentarem a duração da vida útil do activo ou a sua capacidade;
- Se as modernizações melhorarem, de forma substancial, a qualidade dos produtos fabricados; ou
- Se a adopção de novos procedimentos permitirem uma redução significativa dos gastos de exploração inicialmente previstos.
- As reparações e despesas de manutenção que apenas permitem que o activo mantenha o seu nível de performance esperado no momento da sua entrada em exploração, devem ser reconhecidas como gastos do exercício.

Certos activos fixos tangíveis necessitam de substituição periódica de peças. Nestes casos, segundo o princípio de reconhecimento, a entidade reconhece na quantia escriturada do activo fixo tangível o custo da substituição e desreconhece a quantia escriturada da parte substituída independentemente desta ter sido depreciada ou não separadamente. Se não for praticável determinar a quantia escriturada da parte substituída, pode usar-se o custo da substituição como indicação do custo da parte substituída reportada ao momento em que foi adquirida ou construída. (NCRF 7, § 69)

A condição de continuar a operar um item do activo fixo tangível (por exemplo, uma aeronave) pode ser a realização regular de inspecções importantes em busca de falhas, independentemente de as peças desse item serem ou não substituídas. Quando cada inspecção for efectuada, o seu custo é reconhecido na quantia escriturada do activo fixo tangível como substituição se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. Qualquer quantia escriturada remanescente do custo da inspecção anterior (distinta das peças físicas) é desreconhecida. (NCRF 7, § 15)

9. Activos Fixos Tangíveis: Depreciações, Revalorizações e Perdas por imparidade

Índice	Página
Depreciações (amortizações)	
Quantia depreciable	
Valor residual	
Métodos de depreciação (amortização)	
Artigo 4º - Métodos de cálculo das reintegrações e amortizações, do DR 2/90	
Artigo 6º - Método das quotas depreciasivas, do DR 2/90	
Período de depreciação	
Factores para a determinação da vida útil	
<u>Exemplo 1:</u> Depreciação pelo critério funcional	
<u>Exemplo 2:</u> Depreciação pelo critério funcional	
A depreciação de um activo começa ...	
Activos fixos tangíveis complexos	
<u>Exemplo 3:</u> Depreciação de activo fixo tangível complexo	
As revisões posteriores das depreciações	
<u>Exemplo 4:</u> Revisão das depreciações	
Mensuração após reconhecimento dos activos fixos tangíveis	
Modelo de referência (modelo do custo)	
Modelo alternativo permitido (modelo da revalorização)	
Condições da revalorização	
Um activo fixo tangível não pode ser revalorizado isoladamente	
Contabilização da revalorização	
Métodos contabilísticos de revalorização	
<u>Exemplo 5:</u> Contabilização de revalorização	
Diminuição no valor dum activo fixo tangível revalorizado	
Efeitos da revalorização sobre os exercícios posteriores	
Reconhecimento contabilístico da realização dos excedentes de revalorização	
Os efeitos tributários da revalorização	
Imparidade dos activos fixos tangíveis	
<u>Exemplo 6:</u> Contabilização de perdas por imparidade	
Desreconhecimento dos activos fixos tangíveis	
<u>Exemplo 7:</u> Alienação de activo fixo tangível	

Depreciações (amortizações) (NCRF 7, §§ 43 a 62)

A **depreciação (amortização)** traduz-se na **imputação sistemática** da quantia depreciable de um activo durante a sua vida útil, que é o período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso; ou

Numa **definição funcional**, é o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do activo.

Quantia depreciable (amortizável)

A quantia depreciable de um activo é determinada após dedução do seu valor residual, que é a quantia estimada que se obteria correntemente pela alienação de um activo, após dedução dos custos de alienação estimados.

Valor residual

- O valor residual pode aumentar até uma quantia igual ou superior à quantia escriturada do activo. **Se assim for, o gasto de depreciação do activo é zero** a menos que, e até que, o seu valor residual diminua posteriormente para uma quantia abaixo da quantia escriturada do activo. (NCRF 7, § 54)
- O gasto de depreciação de um período é geralmente reconhecido nos resultados. Porém, quando os futuros benefícios económicos incorporados num activo são absorvidos na produção de outros activos, o gasto de depreciação constitui parte do custo do outro activo e está incluído na sua quantia escriturada. (NCRF 7, § 49)

Métodos de depreciação (amortização)

Os activos fixos tangíveis devem ser amortizados numa base sistemática durante a sua vida útil (NCRF 7, § 50).

A depreciação (amortização) deve resultar da aplicação dum método escolhido no momento do reconhecimento do activo fixo tangível e ser aplicado de forma consistente durante o período de utilização do activo. (NCRF 7, § 62)

Porém, o método de depreciação (amortização) aplicado deve ser revisto no final de cada exercício económico e, se existiu alguma alteração significativa no modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no activo, o método deve ser alterado para reflectir o modelo alterado. Tal alteração deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a NCRF 4 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros. (NCRF 7, § 61)

Por outro lado, embora as amortizações devam reflectir o ritmo de consumo das vantagens económicas esperadas do activo, elas não podem variar em função das performances da empresa, devendo sempre ser reconhecidas, mesmo se o valor de mercado do activo ultrapassar o seu valor líquido contabilístico.

Os métodos de depreciação (amortização) utilizáveis são múltiplos (método das quotas constante, quotas degressivas, desgaste funcional, ...).

Para efeitos fiscais, o **artigo 4º**, do Decreto-Regulamentar 25/2009 - Métodos de cálculo das depreciações e amortizações, refere:

- “1 - O cálculo das reintegrações e amortizações do exercício faz-se, em regra, pelo método das quotas constantes.
- ‘2 - Poderá, no entanto, optar-se, para o cálculo das reintegrações do exercício, pelo método das quotas degressivas relativamente aos elementos do activo imobilizado corpóreo novos, adquiridos a terceiros ou fabricados ou construídos pela própria empresa, e que não sejam:
- ‘a) Edifícios;
 - ‘b) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, excepto quando afectas a empresas exploradoras de serviço público de transporte ou destinadas a ser alugadas no exercício da actividade normal do sujeito passivo;
 - ‘c) Mobiliário e equipamentos sociais.
- ‘3 - Quando a natureza do deprecimento ou a actividade económica do sujeito passivo o justifiquem podem, ainda, ser utilizados métodos de depreciação e amortização diferentes dos indicados nos números anteriores, mantendo-se os actuais períodos mínimos e máximos de vida útil, desde que, mediante requerimento, seja obtido o reconhecimento prévio da Direcção-Geral dos Impostos, salvo quando daí não resulte uma quota anual de depreciação ou amortização superior à prevista nos artigos seguintes.”

O **artigo 6.º - Método das quotas decrescentes**, refere:

- “1 - No caso de utilização do método das quotas degressivas, a quota anual de depreciação que pode ser aceite como gasto do exercício determina-se aplicando aos valores mencionados no n.º 1 do artigo 2.º que ainda não tenham sido depreciados, as taxas referidas no n.º 1, do artigo anterior, **corrigidas pelos seguintes coeficientes**:
- ‘a) 1,5, quando o período de vida útil do elemento seja inferior a cinco anos;
 - ‘b) 2, quando o período de vida útil do elemento seja de cinco ou seis anos;
 - ‘c) 2,5, quando o período de vida útil do elemento seja superior a seis anos.
- ‘2 - Nos casos em que, nos períodos de tributação já decorridos de vida útil do elemento do activo, não tenha sido praticada uma quota de depreciação inferior à referida no número 1 do artigo anterior, quando a quota anual de depreciação determinada de acordo com o disposto no número anterior for inferior, num dado período de tributação, à que resulta da divisão do valor pendente de depreciação pelo número de anos de vida útil que restam ao elemento a contar do início desse período de tributação, pode ser aceite como gasto, até ao termo dessa vida útil, uma depreciação de valor correspondente ao quociente daquela divisão.
- ‘3 - Para efeitos do disposto nos números anteriores a vida útil de um elemento do activo imobilizado reporta-se ao período mínimo de vida útil segundo o disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 3.º.
- ‘4 - O disposto no n.º 2 não prejudica a aplicação do que se estabelece no artigo 18.º relativamente a quotas mínimas de depreciação.

O período de depreciação (amortização)

- O período de utilização do activo representa:
 - O período durante o qual a empresa conta utilizar o activo; ou
 - O número de unidades produzidas (ou equivalentes) que espera realizar com a utilização do activo.

- O período de amortização **pode também basear-se em dados físicos** (número de unidades a serem produzidas, quilómetros a percorrer, etc). Esta possibilidade é particularmente indicada para os activos que se depreciam mais pela utilização do que pelo seu envelhecimento ou se o ritmo de utilização é irregular.

A **determinação da vida útil** dum activo fixo tangível deve ter em consideração uma série de **factores**, tais como: (NCRF 7, § 56)

- **Capacidade produtiva** do activo (uso esperado);
- **Desgaste normal esperado**, tendo em conta o número de turnos durante os quais o activo será usado e o programa de reparação e manutenção, e o cuidado e manutenção do activo enquanto estiver parado;
- **Obsolescência técnica** à qual está submetido;
- Limites legais de utilização, em particular a duração de locação para os bens objecto de contractos de locação financeira.

Exemplo 01: A empresa Alfa, para satisfazer um contrato de fornecimento de 100.000 unidades em 3 anos. A empresa adquiriu um equipamento estritamente especializado para esta fabricação sendo o seu custo de € 80.000,00. O vencimento da entrega das unidades produzidas foi fixado de acordo com o cliente:

1º Ano	20.000
2º Ano	30.000
3º Ano	50.000
Total	100.000

A máquina será desactivada no final do período de fabricação.

A depreciação (amortização) do activo em linha recta (quotas constantes) ou pelo método degressivo em três anos, não traduz o ritmo real de depreciação, será preferível basear as amortizações nas quantidades produzidas. Assim, as amortizações nos três anos serão as seguintes:

1º Ano	$(80.000 \times 20.000) / 100.000$	=	€ 16.000,00
2º Ano	$(80.000 \times 30.000) / 100.000$	=	€ 24.000,00
3º Ano	$(80.000 \times 50.000) / 100.000$	=	€ 40.000,00
Total		=	€ 80.000,00

A depreciação (amortização) deve basear-se no período durante o qual a empresa espera utilizar o activo. Assim, o período de amortizações pode ser inferior à duração da vida física do activo, por exemplo quando a empresa tem por norma renovar frequentemente os seus activos fixos tangíveis. (NCRF 7, § 57)

Exemplo 02: A empresa Alfa, tem por política utilizar as suas viaturas comerciais durante dois anos e revende-las a seguir pelo seu valor contabilístico. A duração de utilização dos seus veículos comerciais é então de dois anos.

Se a empresa estimar a depreciação no primeiro ano em 30% e em 20% no segundo ano, uma viatura adquirida por € 20.000,00 será amortizada como se segue:

1º Ano	$(20.000 \times 30\%) = € 6.000,00$
2º Ano	$(20.000 \times 20\%) = € 4.000,00$
Total = € 10.000	

A **depreciação de um activo começa** quando este esteja disponível para uso, isto é:

- **Quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar** na forma pretendida e cessa na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o activo for classificado como detido para venda de acordo com a NCRF 8 - Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, e a data em que o activo for desreconhecido. (NCRF 7, § 55)

Activos fixos tangíveis complexos

- Quando os activos fixos tangíveis são constituídos por várias partes que podem ter duração de utilização diferente, a norma estabelece, como princípio, que cada elemento em que o custo é significativo deve ser inicialmente reconhecido e amortizado separadamente. (NCRF 7, §§ 43 e 44)
- Na medida em que se amortiza separadamente algumas partes do activo fixo tangível, então, também se amortiza separadamente o resto do item. O remanescente consiste em partes que não são individualmente significativas. (NCRF 7, § 46)

Exemplo 03: Uma empresa de transporte de electricidade construiu por € 4.200.000,00 uma subestação de electricidade cujo preço é decomposto da seguinte forma:

Edifício	20% (vida útil 30 anos)
Equipamento digital de telecomando	50% (vida útil 20 anos)
Transformadores (instalados e de reserva)	20% (vida útil 10 anos)
Outros equipamentos	10% (vida útil 8 anos)

- A empresa tem intenção de utilizar a subestação por um período de 15 anos, substituindo-a depois por outra.
- O valor residual da subestação, dependerá da política de substituição dos elementos cuja vida útil é inferior a 15 anos.

Tendo em conta a dificuldade de tais previsões, é preferível amortizar cada elemento com base na sua vida útil esperada, em vez tendo por base a duração de utilização daquela subestação pela empresa.

Assim, a amortização nos 8 primeiros anos de exploração é calculada da seguinte forma:

Edifício	$(4.200.000,00 \times 0,20) / 30$	=	28.000,00
Equipamento digital de telecomando	$(4.200.000,00 \times 0,50) / 20$	=	105.000,00
Transformadores (instalados e de reserva)	$(4.200.000,00 \times 0,20) / 10$	=	84.000,00
Outros equipamentos	$(4.200.000,00 \times 0,10) / 8$	=	52.500,00
Amortizações anuais (durante os 8 primeiros anos)			= 269.500,00
Amortizações acumulados no fim de 8 anos = $269.500,00 \times 8$			= 2.156.000,00

As revisões posteriores das depreciações

- Quando as previsões iniciais das depreciações não reflectirem o modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no activo, o método deve ser alterado para reflectir o modelo alterado.
 - Tal alteração deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a NCRF 4 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros. (NCRF 7, § 61)

Exemplo 04: A duração de utilização dum activo fixo tangível adquirido no início do exercício 20N(-2) e amortizado em linha recta (taxas constantes) foi fixada inicialmente em 8 anos. Tendo em conta o estado do equipamento no final do exercício 20N0, a vida útil previsível naquela data não seria mais que 3 anos.

Admitindo-se um custo de aquisição de € 120.000,00. As amortizações acumuladas seriam de:

Ano 20N(-2) ➔	120.000,00 / 8	=	€ 15.000,00
Ano 20N(-1) ➔	120.000,00 / 8	=	€ 15.000,00

O valor contabilístico no fim do ano 20N(-1) é: 120.000,00 - (15 000,00 + 15 000,00) = € 90.000,00.

Os gastos de amortização dos anos 20N(-2) e 20N(-1) não são postos em causa. No entanto, as amortizações dos anos posteriores são alteradas de forma a que o activo esteja totalmente amortizado no fim de 20N(+2). Assim, a amortização dos anos 20N0, 20N(+1) e 20N(+2) será igual a ➔ € 90.000,00 / 3 = € 30.000,00.

Mensuração após reconhecimento dos activos fixos tangíveis

- **Modelo de referência (do custo histórico):** O reconhecimento ao **custo histórico** (custo de aquisição ou de produção menos amortizações acumuladas) dos activos fixos tangíveis é o modelo de referência proposto pela Norma. (NCRF 7, § 30)
- **Modelo alternativo permitido (de revalorização):** É permitida a reavaliação dos activos fixos tangíveis. (NCRF 7, § 31)

Condições da revalorização

A revalorização consiste em substituir o valor contabilístico do bem pelo seu justo valor, que é geralmente o seu valor de mercado. As revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade para assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seja determinada pelo uso do justo valor à data do balanço. (NCRF 7, § 31)

Para os terrenos e edifícios a reavaliação é determinada com recurso a avaliadores profissionalmente qualificados. (NCRF 7, § 32)

Se não existir um mercado normalizado para os bens a reavaliar, a reavaliação efectua-se com base no valor actualizado do bem. (NCRF 7, § 31). [Note-se que para os terrenos e edifícios apenas é aceitável o preço de mercado, que, não existindo, não pode utilizar-se o método de revalorização, (NCRF 7, §§ 32 e 33)].

Contudo, se uma alteração é detectada, são as novas condições de utilização que são tomadas em conta. Por exemplo, um edifício de escritórios destinado a ser transformado em centro comercial, não deve ser avaliado em função dos parâmetros dos espaços para escritórios mas do preço do metro quadrado para lojas comerciais e dos custos da transformação.

Um activo fixo tangível não pode ser revalorizado isoladamente

A revalorização deve ser aplicada ao conjunto dos bens da mesma categoria, isto é, a todos os activos de natureza e utilização idêntica. Os terrenos, os edifícios, as máquinas, os navios, os aviões, os veículos a motor, o mobiliário e suportes fixos; e os equipamento de escritório, constituem categorias de activos diferentes, podendo ser revalorizados independentemente uns dos outros. (NCRF 7, §§ 37 e 38)

Todos os bens duma categoria devem, em princípio, ser revalorizados simultaneamente, a fim de evitar revalorização selectiva de activos e o relato de quantias nas demonstrações financeiras que sejam uma mistura de custos e valores em datas diferentes. No entanto, **uma revalorização numa base rotativa de classes de activos é permitida** desde que seja concluída num curto período e desde que as revalorizações sejam mantidas actualizadas. (NCRF 7, § 38)

As revalorizações devem ser feitas com uma regularidade suficiente para que o valor contabilístico dos activos a cada momento não se desvie do valor que se obteria se se procedesse a uma revalorização nessa data. A Norma considera que para os activos fixos tangíveis que não verifiquem flutuações significativas no seu justo valor, um período de três a cinco anos é suficiente. Entre duas revalorizações, o activo figura no balanço pelo montante da última revalorização menos as amortizações verificadas depois dessa data. (NCRF 7, § 34)

Contabilização da revalorização

A diferença de revalorização (valor revalorizado menos valor contabilístico à data da revalorização) deve ser reconhecido directamente no capital próprio, numa conta com o título de excedente de revalorização. Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados. (NCRF 7, § 39)

Se a quantia escriturada de um activo for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados.

Porém, a diminuição deve ser debitada directamente no capital próprio com o título de excedente de revalorização até ao ponto de qualquer saldo de crédito existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo. (NCRF 7, § 40)

Métodos contabilísticos de revalorização

É possível tratar a revalorização das seguintes formas: (NCRF 7, § 35)

Hipótese 1: Revalorizar simultaneamente o custo e as amortizações acumuladas.

Hipótese 2: Revalorizar apenas o valor contabilístico deduzindo-se as amortizações acumuladas ao custo do activo.

Designa-se por «**método do custo de reposição depreciado**», em que a quantia bruta do activo revalorizado é substituída pelo correspondente custo de reposição, sendo a quantia das amortizações acumuladas ajustada com base na proporção entre aquelas quantias, a fim de se obter o custo de reposição depreciado, ou seja, o justo valor. A quantia do excedente corresponderá, assim, à diferença entre a variação do custo e a variação das amortizações.

Designa-se por «**método do valor corrente de mercado**», em que se releva a quantia do activo, líquida das amortizações acumuladas, que é substituída pela quantia correspondente ao valor corrente de mercado, ou seja, o justo valor. Neste caso, a quantia do excedente corresponderá à variação verificada. Este método é geralmente aplicado a terrenos e edifícios.

Exemplo 5: A empresa Alfa que possui um edifício adquirido por € 3.000.000,00 e amortizado em € 1.000.000,00, decidiu contabilizá-lo pelo seu valor de mercado que é, à data da revalorização, igual a € 7.000.000,00.

A operação de revalorização consiste em aumentar o valor contabilístico e o capital próprio de € 5.000.000,00.

Hipótese 1: Revalorizar simultaneamente o custo e as amortizações acumuladas, sendo necessário a aplicação dum coeficiente que revalorize o custo do edifício e as amortizações acumuladas.

Cálculo do coeficiente (coef):

$$\begin{aligned} 7.000.000,00 &= \text{coef} * 3.000.000,00 - \text{coef} * 1.000.000,00 \rightarrow \\ \rightarrow 7.000.000,00 &= \text{coef} * (3.000.000,00 - 1.000.000,00) \rightarrow \\ \rightarrow \text{coef} &= 7.000.000,00 / (3.000.000,00 - 1.000.000,00) \rightarrow \\ \rightarrow \text{coef} &= 3,5 \end{aligned}$$

O coeficiente igual a 3,5, que representa a relação entre o valor revalorizado e o valor contabilístico do bem.

Os valores reavaliados são:

Custo do activo fixo tangível	=	3.000.000,00 * 3,5 =	€ 10.500.000,00
Amortizações acumulados	=	1.000.000,00 * 3,5 =	€ 3.500.000,00
Valor contabilístico			= € 7.000.000,00

Contabilização da revalorização:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Acréscimo do custo	432x	7.500.000,00	
Dd	Acréscimo nas depreciações acumuladas	4382x		2.500.000,00
Dd	Excedente de revalorização	5891x		5.000.000,00

Hipótese 2: Com a utilização desta hipótese, as amortizações acumuladas são primeiro imputadas ao custo do activo fixo tangível, que será depois reconhecido pelo seu valor revalorizado.

Contabilização da revalorização:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Imputação das depreciações acumuladas	4382x	1.000.000,00	
Dd	Custo do activo	432x		1.000.000,00
Dd	Acréscimo do custo	432x	5.000.000,00	
Dd	Excedente de revalorização	5891x		5.000.000,00

Diminuição no valor dum activo fixo tangível revalorizado

Se um activo fixo tangível revalorizado verificar uma diminuição, esta deve ser debitada directamente ao capital próprio, na conta «Excedente de revalorização», até ao ponto de qualquer saldo de crédito existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo,

O remanescente se ainda existir deve ser reconhecida nos resultados do exercício. (NCRF 7, § 40)

Efeitos da revalorização sobre os exercícios posteriores

Qualquer revisão para mais do valor dos activos provoca um acréscimo na base do valor amortizável e, por isso, um aumento das amortizações futuras, o que resulta numa diminuição dos resultados dos exercícios seguintes.

Reconhecimento contabilístico da realização dos excedentes de revalorização

A norma permite que uma parte do excedente de revalorização seja transferida para «Resultados transitados» (e não para resultados do exercício), na medida que o activo é usado e o excedente realizado. Assim, a quantia do excedente transferida é a diferença entre a depreciação baseada na quantia escriturada revalorizada do activo e a depreciação baseada no custo original do activo.

Quando o activo for desreconhecido, o valor residual do excedente de revalorização é também transferido para «Resultados transitados», o que implica a transferência da totalidade do ex-cedente. (NCRF 7, § 41)

Nota: Os efeitos tributários da revalorização são leccionados no 6º semestre na disciplina “Complementos de Contabilidade Financeira”

Imparidade dos activos fixos tangíveis

Quando existem indícios duma perda de valor do activo fixo tangível, superior ao das amortizações acumuladas, a empresa deve calcular o valor recuperável do activo e compará-lo com o seu valor contabilístico e contabilizar uma amortização para a diferença.

A amortização será contabilizada em gastos do exercício no caso do activo estar avaliado ao custo histórico. No caso do activo ter sido objecto de revalorização, a amortização será contabilizada no excedente de revalorização ainda não realizado (e nos impostos diferidos correspondentes) e, no caso da amortização ultrapassar o valor ainda não realizado do excedente, a parte sobrança é contabilizada em gastos do exercício.

Para determinar se um item do activo fixo tangível está ou não com imparidade, uma entidade aplica a NCRF 12 - Imparidade de Activos. (NCRF 7, § 63)

Nota: As operações relacionadas com a imparidade dos activos fixos são leccionadas no 4º semestre, na disciplina de “Contabilidade das Operações Especiais”

Exemplo 06: Contabilização de perdas por imparidade:

A empresa Alfa, em 31 de Dezembro de 20N0, fez um teste de imparidade a um seu equipamento com vida útil restante de mais 3 anos, e com valor contabilístico de € 117.000,00 (após reconhecimento da depreciação de 20N0).

Os fluxos líquidos de caixa esperados para os próximos 3 anos, foram os seguintes:

Ano 20N(+1)	€ 40.000,00
Ano 20N(+2)	€ 35.000,00
Ano 20N(+3)	€ 30.000,00

Então, o custo do equipamento actualizado a 31-12-20N0, **considerando uma taxa de actualização de 10%**, é igual a

$$\rightarrow 40.000,00 + (35.000,00 / 1,10) + (30.000,00 / 1,10^2) = € 96.411,57$$

Perda por imparidade em 31-12-20N0 é de (€ 117.000,00 - € 96.411,57 = € 20.388,43)

Contabilização da perda por imparidade:

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Perda por imparidade	655x	20.388,43	
Dd	Perdas por imparidade acumuladas	439x		20.388,43

Desreconhecimento dos activos fixos tangíveis

Um activo fixo tangível deve ser desreconhecido do balanço: (NCRF 7, § 66)

- No momento da sua alienação; ou
- Quando não se espere futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.

O ganho ou a perda realizado no momento do desreconhecimento é reconhecido em ganhos ou perdas do exercício em curso. (NCRF 7, § 67)

No caso do activo ter sido objecto de revalorização, a diferença de revalorização (excedente de revalorização) residual deve ser reconhecida directamente em reservas (sem passar pela conta de resultados).

Se, uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível o custo de uma substituição de parte do item, então ela desreconhece a quantia escriturada da parte substituída independentemente desta ter sido depreciada ou não separadamente. Se não for praticável que uma entidade determine a quantia escriturada da parte substituída, ela pode usar o custo da substituição como indicação do custo da parte substituída reportada ao momento em que foi adquirida ou construída. (NCRF 7, § 69)

Exemplo 7: Alienação de activo fixo tangível. No caso de se **verificar um ganho**, a conta de rendimentos a utilizar é a conta «787 - Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros», que regista os ganhos provenientes da alienação ou de sinistros respeitantes a activos fixos tangíveis.

Para melhor qualidade de informação devem utilizar-se subcontas desta conta, que serão **creditadas** pelo produto da venda, pela indemnização ou pelo valor atribuído à saída e ainda pelas amortizações respectivas e **debitadas** pelos custos correspondentes.

No caso de se verificar uma perda, a conta a utilizar será a conta de gastos «687».

N/ nota de débito nº ...

Data	Operação (Histórico)	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Outros devedores	278	X + Y	
Dd	Valor recebido na alienação	7871x		X
Dd	IVA – Liquidado - Operações gerais	24331		Y

Custo bruto do activo fixo tangível alienado:

Dd	Custo bruto do activo alienado	7871y	X	
Dd	Activo fixo tangível alienado	43x.		Y

Anulação amortizações acumuladas

Dd	Anulação das depreciações acumuladas	438x....	X	
Dd	Anulação das Depreciações acumuladas	7871z		Y

10. Activos Intangíveis

Índice	Página
Definição de activo intangível	
Exemplos de elementos intangíveis	
Nem todos os elementos intangíveis têm condições para reconhecimento no activo	
Condições de contabilização dum activo intangível	
Activos intangíveis desenvolvidos pela própria empresa	
A fase de pesquisa	
A fase de desenvolvimento	
Elementos incorpóreos que não podem ser reconhecidos como activos	
Exemplo 01: Cálculo de Goodwill	
Exemplo 02: Não reversibilidade de despesas já reconhecidas como gastos	
Despesas subsequentes ao reconhecimento inicial	
Mensuração inicial dum activo intangível	
Definição de mercado activo e de justo valor	
Aquisições de activo intangível por meio dum subsídio do Governo	
Mensuração após reconhecimento inicial	
Modelo do custo (tratamento de referência)	
Modelo de revalorização (tratamento alternativo permitido)	
Regras de revalorização	
Amortização dos activos intangíveis	
Factores determinantes da vida útil dum activo intangível	
Período de amortização e Método de amortização dos activos intangíveis	
Artigo 16º - Activos intangíveis, do DR 25/2009	
Artigo 17º - Projectos de desenvolvimento, do DR 25/2009	
Valor residual dum activo intangível	
A amortização deve começar	
Exemplo 03: Amortização de despesas de desenvolvimento	
Perdas por imparidade; Recuperabilidade da quantia escriturada; e desreconhecimento	

As regras de contabilização e de avaliação dos activos intangíveis, são tratadas na «NCRF 6 – Activos intangíveis», que tem por base a «IAS 38 –Activos intangíveis», do IASB.

Definição: Um **activo intangível** é um activo não monetário identificável sem substância física.

- A qualificação de «identificável» permite distinguir os activos intangíveis das componentes do goodwill (saber-fazer, reputação, capital intelectual, etc.) que, por definição não são identificáveis por serem inseparáveis da empresa. (NCRF 6, § 11)

Alguns activos intangíveis podem estar contidos num activo com substância física. Por exemplo, o software de computador de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funcione sem esse software específico é uma parte integrante do equipamento respectivo e é tratado como activo fixo tangível. (NCRF 6, § 4)

Exemplos de elementos intangíveis (NCRF 6, § 9)

Podem referir-se:

- O software de computadores,
- Patentes,
- Copyrights,
- Filmes,
- Listas de clientes,

- Direitos de hipotecas,
- Licenças de pesca,
- Quotas de importação,
- Franchises,
- Relacionamentos com clientes ou fornecedores,
- Fidelidade de clientes,
- Quota de mercado e direitos de comercialização,
- Etc.

Nem todos os itens (elementos) referidos satisfazem a definição de um activo intangível a reconhecer no balanço. Ou seja:

- A **Identificabilidade** (o custo do item pode ser medido com fiabilidade);
- A entidade tenha o **controlo** sobre o item (pode obter benefícios económicos futuros que fluam do recurso subjacente; e puder restringir o acesso de outros a esses benefícios); e
- A existência de **benefícios económicos futuros** associados ao item.

Se um item que esteja dentro do âmbito da NCRF 6, não satisfizer a definição de um activo intangível, o dispêndio para o adquirir ou gerar internamente é reconhecido como um gasto quando for incorrido. (NCRF 6, §10)

Condições de contabilização dum activo tangível

Para que um elemento incorpóreo possa ser contabilizado com activo intangível é necessário que verifique duas condições:

- Que o elemento possa gerar prováveis benefícios económicos futuros para a empresa; e
- Que o seu custo possa ser medido com fiabilidade.

A probabilidade de vantagens económicas futuras deve basear-se sobre em critérios objectivos «razoáveis e documentais». Quando o elemento intangível é adquirido separadamente ou fazendo parte dum reagrupamento de empresas, as vantagens económicas futuras são supostamente prováveis. (NCRF 6, § 11)

A segunda condição, **possibilidade de medir o custo com fiabilidade**, é igualmente satisfeita se o elemento intangível não provem dum reagrupamento de empresas e se a duração de utilização for limitada.

Activos intangíveis desenvolvidos pela própria empresa

Quando o activo intangível não foi adquirido pela empresa mas desenvolvido por ele própria, é geralmente difícil distinguir o seu custo do conjunto das despesas suportadas pela empresa.

- A NCRF 6, impõe então que se distinga as duas fases da criação do elemento: (§ 51)
 - Uma fase de pesquisa; e
 - Uma fase de desenvolvimento.

A fase de pesquisa

Esta fase corresponde a uma investigação original em que o objectivo é adquirir uma compreensão e conhecimentos científicos ou novas técnicas. (NCRF 6, § 55)

A norma considera que nesta fase, as condições necessárias para a contabilização dum activo intangível não estão reunidas. Assim, as despesas verificadas nesta fase devem ser contabilizadas como gastos. (NCRF 6, § 54)

A fase de desenvolvimento

A fase de desenvolvimento segue normalmente a fase de investigação. É a aplicação desta última na produção de protótipos; de novos procedimentos; de serviços inovadores ou substancialmente melhorados; concepção de ferramentas, moldes e suportes envolvendo novas tecnologias, antes de serem utilizados na exploração. (NCRF 6, § 58)

É por vezes possível, na fase de desenvolvimento, determinar se um projecto é susceptível de dar origem a um activo intangível. Por isso, as despesas relativas a este período, em certas circunstâncias podem ser reconhecidas no balanço.

Porém, as condições muito estritas são exigentes para isso. É necessário: (NCRF 6, § 56)

- Que a viabilidade técnica do projecto está assegurada;
- Que a empresa tem intenção e a capacidade de utilizar ou vender o activo fixo tangível;
- Que a empresa dispõe de recursos técnicos, financeiros e outros necessários ao acabamento do projecto;
- Que é capaz de medir com fiabilidade as despesas de desenvolvimento.

- Por fim, a empresa deve ser capaz de **mostrar como o activo gerará prováveis benefícios económicos futuros**.
 - Para isso, precisa de demonstrar-se que existe um mercado activo para a produção saída do activo intangível ou pela utilização do activo utilizado em conjunto com outros activos.
 - Quando estas condições estão cumpridas, a empresa deve, teoricamente, contabilizar as despesas correspondentes como um activo intangível.

Elementos incorpóreos que não podem ser reconhecidos como activos intangíveis

Os sistemas de custeio de uma entidade podem muitas vezes mensurar com fiabilidade o custo de gerar internamente um activo intangível, tais como os ordenados e outros dispêndios incorridos para assegurar copyrights ou licenças ou para desenvolver software de computadores.

A norma impede expressamente a activação de certos elementos quando estes são criados pela própria empresa.

- Dispêndios com marcas,
- Cabeçalhos,
- Títulos de publicações,
- Listas de clientes, e itens semelhantes
- Em substância gerados internamente não podem ser distinguidos do custo de desenvolver a empresa no seu todo. Por isso, tais itens não são reconhecidos como activos intangíveis. (NCRF 6, § 62)

A norma fornece igualmente uma lista de **despesas que não podem ser activadas**. Esta lista compreende: (§ 68)

- Despesas com actividades de arranque,
- Despesas de formação,
- Despesas de publicidade e de promoção,
- Os gastos de reinstalação ou de reorganização de toda ou parte da empresa.

A não permissão de activar estes elementos resulta na dificuldade de determinar os esperados benefícios económicos futuros.

- Por exemplo, **como se pode medir o retorno duma campanha publicitária?**

Quanto aos gastos de formação, pode-se considerar que a sua não activação se deve a duas causas:

- É praticamente impossível medir com fiabilidade o acréscimo de produtividade conseguido por uma formação;
- O controlo exercido pela empresa sobre este eventual activo seria posto em causa, muito imperfeito, tendo em conta, por exemplo, a possibilidade do trabalhador se demitir.

Por fim é de referir que, segundo a norma interpretativa do IASB, «SIC 32 - Activos Intangíveis - Custos com Web Sites»:

- O custo de desenvolvimento dum «WEB site» não pode ser considerado como um activo intangível, se a empresa não conseguir demonstrar que a sua presença gera um suplemento de fluxos de caixa.
 - O que não é o caso se o site tiver por único objectivo tornar conhecidos os produtos da empresa.
 - Por outro lado, se o site se destinar à realização duma actividade comercial electrónica em que os retornos aumentam os lucros realizados pelas vias tradicionais, então os gastos com o desenvolvimento do site podem, eventualmente, ser reconhecidos no balanço.

Os elementos intangíveis que não são reconhecidos no balanço são contabilizados em gastos.

- Porém, se eles foram adquiridos num quadro duma concentração de empresas, eles são considerados como fazendo parte do *goodwill* gerado pela operação, que é contabilizado como um activo.

Exemplo 01: Em 31 de Dezembro de 20N0, a empresa Alfa adquiriu por € 3.000.000,00, a totalidade das acções da empresa Gama, SA.

Naquela data, o justo valor do património líquido da empresa Gama era de € 1.650.000,00.

Então, o *goodwill* adquirido foi de $(3.000.000,00 - € 1.650.000,00 = € 1.350.000,00)$

Conceito de goodwill : Numa concentração de empresas (fusão e tomada de controlo) a diferença positiva, entre o preço pago e o justo valor dos activos e passivos identificáveis, é o *goodwill*, **que representa:**

- Um pagamento feito pelo adquirente **em antecipação de benefícios económicos futuros**, que podem resultar de sinergias entre os activos identificáveis adquiridos ou de activos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento nas demonstrações financeiras mas relativamente aos quais o adquirente está preparado para fazer o pagamento na aquisição. (NCRF 14 – Concentrações de actividades empresariais, §§ 1 e 9 e 32 a 35)

Nota: O estudo das Concentrações empresariais (fusões e tomadas de controlo) faz parte da matéria da disciplina de “Contabilidade de Grupos de empresas”, leccionada no 5º Semestre.

Um elemento intangível reconhecido inicialmente como um gasto não pode ser, posteriormente, reconhecido como um activo. (NCRF 6, § 70)

Exemplo 02: A empresa Beta, do sector bioquímico, a 1 de Janeiro de 20N0, empreendeu um projecto de investigação e desenvolvimento devendo, no final, obter um novo produto para o tratamento de pragas em castanheiros.

O primeiro ano foi dedicado à investigação visando compreender melhor o processo de formação das pragas. Por tratar-se duma despesa de investigação, as despesas, de € 1.000.000,00, foram contabilizadas em gastos do exercício.

No final de 20N(+1), começou o desenvolvimento do produto contra as pragas nos castanheiros. Durante os 18 primeiros meses desta fase, as chances de obter o produto não eram suficientemente fortes para que se pudesse reconhecer como um activo. As despesas correspondentes, de € 3.000.000,00, foram também contabilizadas como gastos.

Por fim, em Julho de 20N(+2), verificou-se que as condições de contabilização dum activo fixo tangível estavam reunidas.

Conclusão: As despesas anteriores, no montante de € 4.000.000,00, não podem ser reconhecidas como activo retroactivamente, mas as despesas posteriores devem ser reconhecidas no activo.

Despesas subsequentes ao reconhecimento inicial

Como para os activos fixos tangíveis, as despesas posteriores ao reconhecimento inicial não podem ser adicionadas ao custo do activo intangível, a não ser que:

- Seja provável que permitam ao activo gerar fluxos de caixa superiores aos inicialmente previstos;
- Essas despesas possam ser avaliadas e atribuídas ao activo em causa duma forma fiável.

Tendo em conta a natureza dos activos intangíveis, estas condições parecem difíceis de verificar-se, é por isso que na prática, o reconhecimento no activo de despesas posteriores à aquisição devem ser raras.

Mensuração inicial dum activo intangível

Quando da entrada na empresa, os activos intangíveis adquiridos são avaliados pelo seu custo, determinado que compreende:

- O preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos sobre as compras não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos; e
- Qualquer **custo directamente atribuível** de preparação do activo para o seu uso pretendido.

- São exemplo de **custos directamente atribuíveis**:

- Os custos de benefícios dos empregados;
- Honorários de profissionais,
 - Directamente resultantes de levar o activo à sua condição de funcionamento; e
- Custos de testes para concluir se o activo funciona correctamente. (NCRF 6, § 28)

Quando o activo é adquirido como parte duma concentração empresarial, o seu custo **representa o justo valor** do activo naquela data.

Se existir um mercado activo para este género de elementos incorpóreos, o montante corresponde ao preço de mercado;

Se não existir um mercado activo, o justo valor pode ser estimado, por exemplo, com base em preços praticados quando de transacções recentes com activos semelhantes.

- **Um mercado activo** é um mercado no qual se verifiquem todas as seguintes condições:
 - Os itens negociados no mercado são homogêneos;
 - Compradores e vendedores dispostos a negociar podem ser encontrados em qualquer momento; e
 - Os preços estão disponíveis ao público.
- **Justo valor**, é a quantia pela qual esse activo podia ser trocado entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não existe relacionamento entre elas.

Aquisições de activo intangível por meio dum subsídio do Governo

Por vezes a empresa beneficia dum activo intangível que não pagou nem criou. É o caso das concessões, por meio de subsídio do Governo de direitos de aterragem em aeroportos, licenças para operar estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos para aceder a outros recursos restritos. (NCRF 6, § 43)

Mensuração após reconhecimento inicial

Como modelo (tratamento) de referência, os activos intangíveis são reconhecidos no balanço pelo seu custo, diminuído das amortizações e outras perdas por imparidade acumuladas. (NCRF 6, § 73)

O tratamento alternativo permitido, consiste em reconhecer os activos intangíveis revalorizados que corresponde ao justo valor na data da revalorização, diminuído das amortizações e perdas por imparidade acumuladas, verificadas após essa data. (NCRF 6, § 74)

A NCRF 6, determina que **o justo valor deve ser determinado** tendo por referência o preço praticado num mercado activo, o qual, de facto, reserve o tratamento a activos homogêneos fazendo regularmente transacções, como por exemplo licenças de táxis ou licenças de pesca ou quotas de produção. (§ 77)

Quando deixar de existir o mercado activo, o activo deve ser reconhecido no balanço pelo valor contabilístico (montante da última revalorização menos as amortizações e perdas por imparidade acumuladas verificadas depois daquela data). (NCRF 6, § 81)

As regras de revalorização são as mesmas das dos activos fixos tangíveis:

As revalorizações **devem ser renovadas a intervalos regulares** dependendo a sua frequência da volatilidade dos activos intangíveis que estão a ser revalorizados, ou quando houver indícios de variações de valor importantes; (NCRF 6, § 78)

- Se um activo intangível é revalorizado, **todos os activos da mesma categoria devem também ser revalorizados**, a não ser que não exista mercado activo para estes últimos; (NCRF 6, § 80)
- **Os excedentes de revalorização são contabilizados directamente nos capitais próprios**, sem passar pela conta de resultados; (NCRF 6, § 84)
- **Qualquer perda de valor dum activo intangível anteriormente revalorizado** deve, em primeiro lugar, ser deduzida do excedente de revalorização. (NCRF 6, § 85)

Amortização dos activos intangíveis

A NCRF 6 refere, no § 87, que a vida útil dum activo intangível é indefinida quando, com base na análise de todos os factores relevantes, mostrar que não existe um limite previsível para o período durante o qual se espera que o activo gere fluxos de caixa líquidos.

Factores determinantes da vida útil dum activo intangível: (NCRF 6, § 89)

- A utilização prevista do activo e a possibilidade de ser gerido eficientemente por uma outra equipa de gestão;
- A obsolescência técnica, tecnológica e comercial;
- A estabilidade do sector de actividade da empresa;
- O comportamento esperado dos concorrentes actuais e potenciais;
- As despesas de manutenção necessárias para obter os benefícios económicos esperados;
- A duração legal ou contratual da utilização do activo;
- A dependência da vida útil de outros activos da entidade.

Quando o activo intangível está protegido por **direitos legais ou contratuais** (patente, concessão de exploração, etc) a vida útil não deve exceder o prazo daqueles direitos a não ser: (NCRF 6, § 93)

- Que aqueles direitos são renováveis; e
- A sua renovação puder ser obtida sem custos significativos.

Período de amortização e Método de amortização dos activos intangíveis

Os activos intangíveis **que têm vida útil indefinida** não são amortizáveis. (NCRF 6, § 106)

Os **que têm vida útil definida** são amortizados sobre a duração da sua vida útil. (NCRF 6, § 96)

O método de amortização utilizado deve, em princípio, reflectir o ritmo do consumo das vantagens económicas incorporadas no activo.

Se o ritmo não puder ser determinado com fiabilidade, a amortização deve ser calculada em linha recta (quotas constantes). (NCRF 6, § 97)

A amortização é normalmente **reconhecida como gasto**.

- Porém, por vezes, os futuros benefícios económicos incorporados num activo são absorvidos pela produção de outros activos. Neste caso, o custo de amortização constitui parte do custo do outro activo e é incluído na sua quantia escriturada. Por exemplo, a amortização de activos intangíveis usados num processo de produção é incluída na quantia escriturada dos inventários. (NCRF 6, § 98)

Artigo 16º - Activos intangíveis, do DR 25/2009

“1 - Os activos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada.

“2 - São amortizáveis os seguintes elementos do activo imobilizado incorpóreo:

‘a) Despesas com projectos de desenvolvimento;

‘c) Elementos da propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de fabrico, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo.

“3 - Excepto em caso de deprecimento efectivo devidamente comprovado, reconhecido pela Direcção-Geral dos Impostos, não são amortizáveis::

‘a) Trespases;

‘b) Elementos mencionados na alínea b) do número anterior quando não se verifiquem as condições aí referidas.

Artigo 17º -Projectos de desenvolvimento, do DR 25/2009

“1- As despesas com projectos de desenvolvimento podem ser consideradas como gasto fiscal no período de tributação em que sejam suportadas.

“2 - Para efeitos do disposto no presente decreto regulamentar, consideram-se despesas com projectos de desenvolvimento, as realizadas através da exploração de resultados de trabalho de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos, com vista à descoberta ou melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de produção.

“3 – Não é aplicável o disposto no nº 1, nem o referido na alínea a) do nº 2 do artigo anterior, os projectos de desenvolvimento efectuados para outrem mediante contrato.”

Valor residual dum activo intangível

Para o cálculo da base amortizável, o valor residual do activo deve ser assumido como sendo nulo, a menos que: (NCRF 6, § 99)

- Haja um compromisso dum terceiro comprar o activo no final da vida útil;
- Haja um mercado activo que:
 - Permita determinar o valor residual;
 - Que seja provável que tal mercado exista no final da sua vida útil.

A amortização deve começar quando o activo estiver disponível para uso. (NCRF 6, § 96)

Como para os activos fixos tangíveis, **a duração e o método de amortização** deve ser reexaminado todos os anos.

Se se verificar uma alteração no modelo de consumo que possa incidir quer do período de vida útil esperado, quer do método de amortização utilizado, a contabilização das alterações deve ser feita de acordo com a «NCRF 04 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros». (NCRF 6, § 103)

Exemplo 03: A empresa Alfa trabalhou durante três anos no desenvolvimento dum novo produto.

Os custos incorridos com o projecto foram os seguintes:

Ano 20N(-3)	€ 800.000,00	Gastos
Ano 20N(-2)	€ 1.200.000,00	Activo
Ano 20N(-1)	€ 1.500.000,00	Activo
Ano 20N0	€ 500.000,00	Activo

Os custos de desenvolvimento do ano 200(N-3) foram contabilizados em gastos, já que as condições necessárias para a sua activação não estavam cumpridas.

As despesas verificadas depois foram reconhecidas no activo.

O desenvolvimento do produto **foi acabado no final de Abril de 20N0**, mas a fabricação em série só começou no início de Novembro do mesmo ano.

A empresa prevê comercializar o produto durante 8 anos.

A amortização das despesas de desenvolvimento começará no final de Abril de 20N0. Então, a dotação para o ano 20N0 é de → $(3.200.000,00 / 8) \times (8 / 12) = € 267.000,00$

Perdas por imparidade

Os activos intangíveis, como os outros activos são submetidos à «NCRF 12 – Imparidade de Activos», no que respeita a perdas por imparidade. Porém, regras mais restritas aplicam-se a esta categoria de activos.

Recuperabilidade da quantia escriturada

Assim, mesmo que não haja indícios de qualquer depreciação, a empresa deve determinar todos os anos o valor recuperável: (NCRF 6, § 108)

- Dos activos intangíveis que não estejam ainda prontos para serem utilizados (activos em fase de desenvolvimento);
- E daqueles em que a vida útil é indefinida (nomeadamente o *goodwill*).

Desreconhecimento dum activo intangível

Um activo intangível deve ser desreconhecido do balanço quando não se espera mais nenhuma vantagem económica do seu uso ou alienação. (NCRF 6, § 112)

11. Operações de Financiamento e Gastos com operações de financiamento

Índice	Página
Classificação dos empréstimos Custos dos empréstimos obtidos Componentes dos empréstimos obtidos Definições de termos relacionados com os empréstimos Contabilização dos custos de empréstimos obtidos Cálculo dos custos a capitalizar Empréstimos associados a activos <u>Exemplo 01</u> : Montante de gastos capitalizáveis Financiamento de activos sem recurso a empréstimo específico <u>Exemplo 02</u> : Financiamento de activos sem recurso a empréstimo específico Activos financiados com subsídios do Governo Financiamentos intragrupo empresarial Período de cálculo dos juros capitalizáveis Suspensão da capitalização dos gastos dos empréstimos Cessação da capitalização dos gastos dos empréstimos	

Os financiamentos obtidos pelas empresas traduzem-se em dinheiro posto à disposição da entidade para que possa financiar a sua actividade.

Classificação dos empréstimos:

- **Quanto à natureza** do financiamento:
 - De **funcionamento**, que têm por objectivo fazer face a dificuldades temporárias de tesouraria; e
 - De **financiamento**, que têm por objectivo financiar projectos de investimento de modo a garantir o crescimento sustentado da entidade.
- **Quanto ao prazo** do financiamento:
 - De **curto prazo**, a sua duração é inferior a um ano.
 - Reconhecidos no Balanço, no passivo corrente.
 - De **médio e longo prazos**, a sua duração é superior a um ano.
 - Reconhecidos no Balanço, no passivo não corrente e a parte vincenda a menos de um ano, no passivo corrente)

Custos dos empréstimos obtidos

O Sistema de Normalização Contabilística trata esta matéria na NCRF 10 – Custos de empréstimos obtidos», que tem por base a «IAS 23 – Custos de empréstimos obtidos», do IASB.

Componentes do custo dos empréstimos obtidos:

O custo dos empréstimos obtidos **não se limita aos juros**. Eles incluem também outros gastos ocasionados pelos empréstimos, tais como: (NCRF 10, § 5)

- Amortização de prémios de emissão e de reembolso;
- Amortização dos gastos acessórios incorridos com a obtenção do empréstimo;
- Diferenças de câmbio relativas a empréstimos em moeda estrangeira, na medida em que podem ser consideradas ajustamentos do custo dos juros;
- Encargos financeiros relativos a locações financeiras, em conformidade com o estabelecido na «NCRF 9 – Locações»

Definições de termos relacionados com os empréstimos:

Valor nominal (Vn), montante sobre o qual são calculados os juros;

Valor de emissão (Ve), valor pago pelo subscritor do empréstimo na emissão deste.

Valor de reembolso (Vr) valor pago ao prestador no final do empréstimo.

- Na maioria dos empréstimos estes **três valores são iguais**.
- Porém no caso dos empréstimos **sobre a forma de obrigações**, estes três valores podem ser diferentes.

Uma obrigação, é um título de dívida negociável, em que o seu emitente se compromete:

- A pagar a quem o detenha um juro, em condições definidas na data de emissão e durante um período de tempo; e
- A pagar o valor de reembolso do empréstimo.

Nos empréstimos por obrigações tem-se geralmente:

$$Ve \leq Vn \leq Vr$$

Devido há existência dos seguintes prémios e descontos:

- **Prémio de emissão**, diferença, **para mais**, entre o valor de emissão e o valor nominal.
- **Desconto de emissão**, diferença, **para menos**, entre o valor de emissão e o valor nominal.
- **Prémio de reembolso**, diferença, **para mais**, entre o valor de reembolso e o valor nominal.

Estas diferenças **constituem gastos complementares do empréstimo**.

- **Contabilisticamente**, são repartidos pelos períodos contabilísticos durante a vigência do empréstimo **sobre a forma de amortização**, que faz parte dos custos do empréstimo.

Contabilização dos custos dos empréstimos obtidos

A NCRF 10, pronuncia-se claramente **pela não capitalização dos custos dos empréstimos**.

Como tratamento de referência, estipula que devem ser reconhecidos em gastos do exercício no qual são incorridos. (NCRF 10, § 7)

Como tratamento alternativo, permite que os custos dos empréstimos sejam capitalizados no custo de aquisição, de construção, ou produção dos activos a que os empréstimos estejam directamente associados. (NCRF 10, § 8)

Contabilização dos custos dos empréstimos obtidos

Os activos em que os custos dos empréstimos são capitalizados, são os que exigem um longo período de construção antes de poderem ser utilizados na exploração ou vendidos.

- Estes activos podem ser activos fixos tangíveis ou intangíveis, mas também inventários cuja **duração de fabricação ou de construção seja particularmente longa**, por exemplo, a construção de imóveis, de aeronaves, de navios, etc.
- Na ausência de precisão, a apreciação da natureza do empréstimo depende de critérios de bom senso, estabelecidos pela empresa, em função da duração de fabricação do activo até estar em condições de poder ser utilizado ou vendido. (NCRF 10, § 11)

Lembra-se o que refere, o nº 5, do artigo 2º, do Decreto regulamentar 25/2009:

“5 - São, ainda, incluídos no custo de aquisição ou de produção, de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável, os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição ou

produção de elementos referidos no n.º 1 do artigo anterior, na medida em que respeitem ao período anterior à sua entrada em funcionamento ou utilização, desde que este seja superior a um ano.

Cálculo dos custos a capitalizar

O cálculo dos gastos dos empréstimos que podem ser incorporados no custo dos activos pressupõe a determinação dos empréstimos associados e a delimitação do período do cálculo.

Empréstimos associados a activos

Por definição, os custos dos empréstimos capitalizáveis são aqueles que poderiam ser evitados se o investimento no activo em questão não se tivesse realizado.

A sua identificação não é difícil quando:

- O financiamento do activo é objecto dum empréstimo específico; ou
 - Quando os fundos necessários para o investimento foram antecipadamente previstos no conjunto dos recursos da empresa. (NCRF 10, § 10)
- No primeiro caso, podem se capitalizados os gastos reais relativos ao período da fabricação (construção) do activo até ao estado de poder ser utilizado ou vendido, deduzindo-se eventuais rendimentos de investimento temporário desses empréstimos. (NCRF 10, §§ 12 e 13)

Exemplo 01: Montante de gastos capitalizáveis:

No exercício de 20N0, a empresa Alfa contraiu um empréstimo de € 2.500.000,00 para financiar a construção dum edifício.

No exercício em curso, os gastos relacionados com este empréstimo elevam-se a € 150.000,00.

O montante do empréstimo ultrapassou as necessidades imediatas da empresa, pelo que uma parte do valor do empréstimo foi aplicado, obtendo-se € 40.000,00 de rendimentos financeiros.

Nestas circunstâncias, **o montantes de gastos capitalizáveis** no exercício de 20N0 é de:

$$\text{€ } 150.000,00 - \text{€ } 40.000,00 = \text{€ } 110.000,00.$$

Financiamento de activos sem recurso a empréstimo específico

Quando o financiamento do activo não é feito com recurso a um empréstimo específico, o montante dos gastos capitalizáveis obtém-se multiplicando o custo do activo por uma taxa de capitalização representativa do custo médio dos empréstimos da empresa ao longo do período.

- Em todo o caso, o montante de gastos a capitalizar assim obtido **não pode ultrapassar** o custo de empréstimos obtidos incorridos no período.
- O custo médio do activo durante o período (compreendendo os gastos de empréstimos anteriormente incluídos) constitui uma boa aproximação para a base de cálculo dos juros capitalizáveis. (NCRF 10, §14)

Exemplo 02: Financiamento de activos sem recurso a empréstimo específico.

A empresa Beta empreendeu a construção dum imóvel sem recorrer a um empréstimo específico.

O valor dos empréstimos e dos trabalhos em curso, no início e no fecho do exercício 20N0, eram os seguintes:

	01-01-20N0	31-12-20N0	Média do ano
Empréstimos:			
À taxa de 9%	500.000,00	400.000,00	450.000,00
À taxa de 7%	750.000,00	750.000,00	750.000,00
Total	1.250.000,00	1.150.000,00	1.200.000,00
Valor dos trabalhos em curso	1.100.000,00	1.700.000,00	1.400.000,00

Para o exercício de 20N0, a taxa de juro sobre os empréstimos é calculada da seguinte forma:

$$[9\% * (450.000 / 1.200.000)] + [7\% * (750.000 / 1.200.000)] = 7,75\%$$

Os juros capitalizáveis no exercício de 20N0 são: **1.400.000,00 * 7,75% = € 108.500,00**

Contabilização:

Data	Histórico	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Edifício Em construção	452x	108.500,00	
Dd	Trabalhos para a própria empresa	741x		108.500,00

Nota: Os juros, numa primeira fase, são sempre contabilizados em gastos e, só depois, a imputação ao activo é feita por contrapartida de rendimentos (trabalhos para a própria empresa),

Financiamentos intragrupo empresarial

Nos grupos empresariais é difícil determinar os empréstimos directamente atribuídos ao financiamento dum activo específico, uma vez que as decisões financeiras estão centralizadas na empresa-mãe (geralmente uma holding) que distribui os recursos obtidos pelas diferentes filiais (subsidiárias). Neste caso, o cálculo da taxa média de gastos financeiros deverá ter em conta o conjunto dos empréstimos contratados pela empresa-mãe às suas filiais (subsidiárias). (NCRF 10, § 15)

Período de cálculo dos juros capitalizáveis

Os custos dos empréstimos podem ser capitalizáveis desde que: (NCRF 10, § 17)

- As despesas ligadas ao activo assim como os **gastos com os empréstimos são incorridos**; e
- As actividades necessárias para preparar o activo estejam em curso.

Tais actividades ultrapassam a construção física do activo.

- Elas compreendem também o trabalho técnico e administrativo prévio, como por exemplo as actividades necessárias para a obtenção da licença de construção.
- No entanto, os gastos de empréstimos obtidos para a **aquisição de terrenos** para construção, não são capitalizáveis enquanto os terrenos não verificarem qualquer actividade de construção. (NCRF 10, § 19)

Suspensão da capitalização dos gastos dos empréstimos

Os gastos de empréstimos relativos aos períodos **durante os quais a obra está parada não são capitalizáveis**.

- Por isso, no caso de paragens de construção prolongadas, devido por exemplo a embargos administrativos, os juros relativos a estes períodos não podem, em princípio, ser incluídos no custo de construção. (NCRF 10, §§ 20 e 21)

Cessação da capitalização dos gastos dos empréstimos

O período de capitalização dos gastos dos empréstimos termina quando o activo em questão é considerado pronto para ser utilizado ou vendido (NCRF 10, § 22)

Quando um activo é constituído por várias unidades que podem ser colocadas em exploração sem ser necessário concluir a construção de todas as partes, cessa a imputação de gastos de empréstimos a essa unidade acabada, continuando a ser imputados gastos de empréstimos às outras partes ainda não concluídas (por exemplo um conjunto imobiliário composto por vários edifícios. (NCRF 10, § 25)

12. Operações de Financiamento: Empréstimos por Obrigações

Índice	Página
Conceito de Obrigação Valor das obrigações Forma de emissão das obrigações Forma de reembolso das obrigações Elementos associados às obrigações Outros elementos associados com os empréstimos por obrigações Tipologia das Obrigações Reconhecimento e mensuração dos empréstimos por obrigações Empréstimos por obrigações na óptica do emitente Contabilização de empréstimos por obrigações, na Contabilidade do emitente <u>Exemplo 01:</u> Empréstimo por obrigações Algoritmo de cálculo dos juros a pagar e da amortização do prémio Contabilização	

Conceito de Obrigação

Uma **obrigação** é um instrumento financeiro, com **maturidade fixa**, em que, a entidade emitente (devedora) se compromete a pagar a quem o detenha (credor):

- Um juro, em condições definidas na data de emissão e durante um período de tempo; e
- O valor de reembolso do empréstimo.

Valor das obrigações. Como já foi dito anteriormente:

- **O valor nominal (Vn)**, montante sobre o qual são calculados os juros;
- **O valor de emissão (Ve)**, valor pago pelo subscritor do empréstimo na emissão deste.
- **Valor de reembolso (Vr)** valor pago ao prestador no final do empréstimo.

Nos empréstimos por obrigações, estes três valores podem ser diferentes, tendo-se geralmente:

$$Ve \leq Vn \leq Vr$$

Forma de emissão das obrigações:

- **Abaixo do par**, quando o valor de emissão das obrigações é **menor** do que o seu valor nominal;
- **Ao par**, quando o valor de emissão das obrigações é **igual** ao seu valor nominal;
- **Acima do par**, quando o valor de emissão das obrigações é **maior** do que o seu valor nominal.

Forma de reembolso das obrigações:

- **Abaixo do par**, quando o valor de reembolso das obrigações é **menor** do que o seu valor nominal;
- **Ao par**, quando o valor de reembolso das obrigações é **igual** ao seu valor nominal;
- **Acima do par**, quando o valor de reembolso das obrigações é **maior** do que o seu valor nominal.

Elementos associados às obrigações:

- **Prémio de emissão**, diferença, **para mais**, entre o valor de emissão e o valor nominal.
- **Desconto de emissão**, diferença, **para menos**, entre o valor de emissão e o valor nominal.
- **Prémio de reembolso**, diferença, para mais, entre o valor de reembolso e o valor nominal.
 - Estas diferenças **constituem gastos** (para mais ou para menos) complementares do empréstimo. (NCRF 10, § 5)
 - Que devem ser **repartidos pelos períodos contabilísticos** durante a vigência do empréstimo sobre a forma de amortização, já que fazem parte dos custos do empréstimo. (NCRF 10, § 7)

Outros elementos associados com os empréstimos por obrigações:

- **Taxa de juro ou do cupão**: taxa que se aplica ao valor nominal para se apurar o montante dos juros. Esta taxa pode ser:
 - Fixa para toda a vida do empréstimo → **Obrigação de taxa fixa**; ou
 - Variável, explicitando-se a forma e os momentos de fixação → **Obrigação de taxa variável** (indicada taxa de referência e o diferencial do cupão).
- **Periodicidade dos juros**: semestral, anual ou trimestral. Utilizam-se taxas proporcionais.
- **Vida máxima**: período que decorre entre a data de emissão e a do último reembolso.
- **Forma de amortização**: um único reembolso ou vários reembolsos periódicos:
 - Amortização única;
 - Amortização por vários reembolsos:
 - De igual montante:
 - Por séries
 - Por sorteio
 - De diferente montante
- **Imposições contratuais**: têm em vista a protecção dos interesses dos obrigacionistas.
 - Exemplo: Garantias
 - Limitações do aumento de endividamento

Para os investidores (credores do empréstimo):

- **Cotação**: preço formado em mercados organizados (Bolsas de valores mobiliários):
 - Não inclui juros corridos;
 - Geralmente é apresentada em percentagem
 - **Juros corridos (Jc)**: juros respeitantes ao período decorrido desde a data de pagamento dos últimos juros e a data da transacção.
 - **Jc** = Juros x (nº de dias desde o último cupão / nº de dias no período do cupão)

Tipologia das Obrigações:

Obrigações de taxa fixa (clássicas): proporcionam uma taxa de juro fixa e possuem maturidade pré-determinada no momento de emissão;

Obrigações de taxa variável: a taxa de juro pode variar ao longo do período com base numa taxa de referência; Sabe-se quando se recebe mas não se sabe quanto

Obrigações indexadas: o cupão e/ou o valor de reembolso são indexados a um determinado índice ou a um preço de um bem real, o qual se presume que evolua com a inflação;

Obrigações sem cupão ou de cupão zero: não pagam juros, estando estes implícitos na diferença entre o preço de emissão ou de aquisição e o valor de reembolso;

Obrigações de capitalização automática (variante de obrigação de cupão zero): o juro é calculado pela aplicação da taxa de juro ao valor acumulado do capital no início de cada período, não sendo pagos senão no vencimento final;

Obrigações de caixa: obrigações passíveis de serem emitidas de forma contínua por instituições especiais de crédito, bancos de investimento e sociedades de investimento, com uma vida curta não inferior a dois anos e de reembolso único;

Obrigações hipotecária: obrigações com garantia real (hipotecas sobre imóveis);

Obrigações com sinking fund - obrigações com um fundo de amortização;

Obrigações com opção de recompra: obrigações que conferem ao emitente o direito de adquirir as obrigações antecipadamente;

Obrigações com opção de revenda: obrigações que garantem ao obrigacionista o direito de revender as obrigações antecipadamente à entidade emitente;

Obrigações convertíveis: obrigações que podem ser convertidas em ações da entidade emitente por vontade do investidor;

Obrigações com warrant: obrigações clássicas que têm associado o direito de subscrever ações;

Obrigações participantes: aquelas que apresentam juros e planos de reembolso dependentes e variáveis em função dos lucros - RLE - Reserva legal ou obrigacionista;

Obrigações subordinadas: obrigações cujos pagamentos (juros e valor de reembolso) estão subordinados, em caso de liquidação da empresa, ao pagamento total ou parcial das restantes dívidas da empresa.

Etc.

Reconhecimento e mensuração dos empréstimos por obrigações

O reconhecimento e mensuração das obrigações é tratado na «NCRF 27 – Instrumentos financeiros» que teve por base as normas do IASB «IAS 32 – Instrumentos financeiros: Apresentação»; a IAS 39 – Instrumentos financeiros: Reconhecimento e mensuração»; e a «IFRS 7 – Instrumentos financeiros: Divulgação de informações».

Os empréstimos por obrigações **na óptica do emitente** são passivos financeiros (NCRF 27, § 5).

Devem **ser valorizados ao custo amortizado**. (NCRF 27, §§ 12 e 13)

Custo amortizado de um passivo financeiro é a quantia pela qual o passivo financeiro é mensurado no reconhecimento inicial menos os reembolsos de capital, mais ou menos a amortização cumulativa usando o método do juro efectivo de qualquer diferença entre essa quantia inicial e a quantia na maturidade, e menos qualquer redução (directamente ou por meio do uso de uma conta de abatimento) quanto à imparidade ou incobrabilidade. (NCRF 27, § 5)

Nota: No caso das **obrigações convertíveis** a sua mensuração é feita ao justo valor (NCRF 27, § 16).

(As obrigações convertíveis, assim como as obrigações na óptica do investidor (**activos financeiros**) são leccionadas no 6º Semestre do curso na disciplina de “Complementos de Contabilidade Financeira”).

Contabilização de empréstimos por obrigações, na Contabilidade da entidade emitente:

A contabilização de empréstimos por obrigações envolve 4 momentos, relativos às seguintes operações:

- Emissão/subscrição das obrigações
- Liberação das obrigações
- Processamento e pagamento(s) dos juros
- Processamento e pagamento (reembolso) das obrigações

Exemplo 01: Empréstimo por obrigações

Em 1 de Janeiro de 20N0, a empresa Alfa, SA, emitiu um **empréstimo por obrigações** com as seguintes características, **por cada obrigação**:

Obrigações emitidas	=	10.000
Valor nominal (Vn)	=	€ 100,00
Valor de emissão	=	€ 95,00
Valor de reembolso (Vr)	=	€ 100,00 (ao par)
Prazo do empréstimo (n)	=	5 Anos
Data do reembolso	=	Final do empréstimo (amortização única)
Gastos de emissão	=	€ 29.854,20 (total) → € 2,98542/ por obrigação
Taxa de juro (do cupão)	=	6% (no final do ano)
Taxa de juro efectiva (e)	=	8%

Valor encaixado (recebido) por cada obrigação = 95,00 – 2,98542 = **92,01458**

Cálculo da taxa de juro efectiva (por cada obrigação):

$$92,01458 = (6,00/(1 + ie)) + (6,00/(1 + ie)^2) + (6,00/(1 + ie)^3) + (6,00/(1 + ie)^4) + ((106,00)/(1 + ie)^5)$$

→ **Taxa de juro efectiva (e) = 8%**

$$\text{Juros pagos anualmente} = (10.000 \times 100) \times 6\% = 60.000,00$$

Algoritmo de cálculo dos juros a pagar, dos gastos financeiros; da amortização do desconto e do custo amortizado no final de cada ano:

Anos	Juros anuais a pagar	Gasto Financeiro	Amortização do Desconto	Valor Contabilístico (custo amortizado)
01-01-20N0	-	-	-	920.145,80
31-12-20N0	60.000,00	(1) 73.611,66	13.611,66	933.757,46
31-12-20N1	60.000,00	(2) 74.700,60	14.700,60	948.458,06
31-12-20N2	60.000,00	75.876,64	15.876,64	964.334,71
31-12-20N3	60.000,00	77.146,78	17.146,78	981.481,48
31-12-20N4	60.000,00	78.518,52	18.518,52	1.000.000,00
Totais	300.000,00	379.854,20	79.854,20	

(1) $0,08 \times 920.145,80 = 73.611,66$ (arredondado)

(2) $0,08 \times 933.757,46 = 74.700,60$ (arredondado)

Nota: O Plano de contas, do SNC, não tem uma conta específica para «obligacionistas», sugere-se a conta «277- Obrigacionistas» que deverá ser desdobrada de acordo com as operações da empresa com os obrigacionistas.

Contabilização:

Emissão das obrigações:

Ano 20N0	Histórico	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
01-01	Obrigacionistas - subscrição	277xy	950.000,00	
01-01	Emissão de 10.000 Obrigações	2521x		950.000,00

Gastos de emissão das obrigações:

01-01	Gastos de emissão	2521x	29.854,20	
01-01	Obrigações	12x		29.854,20

Liberação das obrigações:

Dd	Liberação das obrigações (no banco)	12x	950.000,00	
Dd	Obrigacionistas	277xy		950.000,00

Gastos financeiros (juros a pagar aos obrigacionistas e amortização do desconto):

31-12	Gastos financeiros	6911x	73.611,66	
31-12	Obrigacionistas – juros	277xy		60.000,00
31-12	Amortização do desconto	2521x		13.611,66

Pagamento dos juros aos obrigacionistas:

Dd	Obrigacionistas – Juros	277xy	60.000,00	
Dd	Retenção IRC/IRS - capitais	2423		12.000,00
Dd	Banco x	12x		48.000,00

No final de cada ano da vigência do empréstimo, repetem-se os lançamentos dos gastos financeiros e do pagamento dos juros aos obrigacionistas.

No ano 20N4, em 31 de Dezembro, para além dos gastos financeiros, contabiliza-se também o reembolso do empréstimo.

Gastos financeiros (juros a pagar aos obrigacionistas e amortização do desconto):

Ano 20N4	Histórico	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
31-12	Gastos financeiros	6911x	78.518,52	
31-12	Obrigacionistas – juros	277xy		60.000,00
31-12	Amortização do desconto	2521x		18.518,52
31-12	Reembolso do empréstimo	2521x	100.000,00	
31-12	Obrigacionistas – reembolso	277xy		100.000,00

Pagamento dos juros e do empréstimo aos obrigacionistas:

Dd	Obrigacionistas – Juros	277xy	60.000,00	
Dd	Retenção IRC/IRS - capitais	2423		12.000,00
Dd	Banco x	12x		48.000,00
Dd	Obrigacionistas – reembolso	277xy	1.000.000,00	
Dd	Reembolso do empréstimo	12x		1.000.000,00

13. Operações de Financiamento: Prestações acessórias – Suprimentos e Prestações suplementares

Índice	Página
Prestações acessórias <u>Exemplo 01</u> : Contabilização de suprimento (empréstimo de sócio)	
Contabilização de Prestações suplementares <u>Exemplo 02</u> : Contabilização de prestações suplementares	

Prestações acessórias

As prestações acessórias estão definidas nos artigos 209º e 287º do CSC, respectivamente para as sociedades por quotas e anónimas.

As prestações acessórias **podem ser ou não em dinheiro e podem ou não vencer juros** e têm que estar **contempladas no contrato de sociedade**.

Se as prestações acessórias **não vencerem juros** e não forem objecto de posterior reembolso, em data definida, aos sócios devem ser contabilizadas no capital próprio, na conta «53 - **Prestações suplementares**».

- As prestações suplementares só são exigidas, pelos estatutos das **sociedades por quotas**. (Cf. artigos 35º e 210, do CSC)
- Se, ao contrário, **vencerem juros** e forem objecto de reembolso, em data definida, devem ser consideradas como **suprimentos** e contabilizadas no passivo da empresa, na conta «253x Financiamentos obtidos – Participantes de capital».

Exemplo 01: Contabilização de suprimento (empréstimo de sócio). O contrato da empresa Alfa, Lda., exige a obrigação dos seus três sócios efectuarem prestações acessórias.

- No dia 1 de Março de 20N0, os sócios entregaram à sociedade € 30.000,00 que vencem juros postecipados à taxa de 6% ao ano. Os juros são pagos em 1 de Março de 20N(+1) e na data do reembolso do di-nheiro aos sócios. Em 31 de Dezembro do ano 20N(+1) aquele montante será restituído aos sócios.

Contabilização do recebimento dos suprimentos:

Data	Histórico	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd Dd	Recebimento do empréstimo Sócios	11 253x	30.000,00	30.000,00
Contabilização de juros relativos ao ano de 20N0:				
Dd Dd	Outros juros a pagar (10 meses de juros) Juros a liquidar	6918x 27222	1.500,00	1.500,00
Vencimento e pagamento de juros relativos a prestações acessórias:				

Dd	Juros relativos ao ano de 20N(+1)	6918x	300,00	
Dd	Juros relativos ao ano 20N0	27222	1.500,00	
Dd	IRS retido (capitais)	2423		360,00
Dd	Banco x (cheques emitidos aos sócios)	12x		1.440,00
Restituição dos suprimentos e pagamento de juros de Março a Dezembro de 20n(+1):				
Dd	Sócios	253x	30.000,00	
Dd	Juros de Março a Dezembro	6918x	1.500,00	
Dd	IRS retido (capitais)	2423		300,00
Dd	Banco x (cheques emitidos aos sócios)	12x		31.200,00

Contabilização de Prestações suplementares

As prestações suplementares respeitam a entradas de dinheiro, como reforço do capital, se o contrato de sociedade tal exigir, e não vencem juros.

A restituição das prestações suplementares aos sócios depende da deliberação dos mesmos e Assembleia Geral e só pode ser efectuada desde que o capital próprio (depois da restituição) não fique inferior à soma do Capital (social) e da reserva legal.

Exemplo 02: Contabilização de prestações suplementares

O contrato da empresa Alfa, Lda., contempla a entrega por parte dos seus sócios, de prestações suplementares. Em conformidade, os sócios deliberaram entregar à sociedade € 35.000.

Contabilização da deliberação dos sócios entregarem à empresa as prestações suplementares:

Data	Histórico	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Outras operações com os sócios	268x	35.000,00	
Dd	Prestações suplementares	53		35.000,00
Contabilização do recebimento das prestações suplementares:				
Dd	10 meses de juros	11/12x	35.000,00	
Dd	Juros a liquidar	268x		35.000,00

Passados dois exercícios económicos, os sócios deliberaram que as prestações suplementares entregues, fossem restituídas, uma vez que o capital próprio depois da restituição permanecia superior à soma do capital social e da reserva legal.

Contabilização: Restituição das prestações suplementares:

Data	Histórico	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
Dd	Prestações suplementares	53	35.000,00	
Dd	Outras operações com os sócios	268x		35.000,00
Contabilização do pagamento aos sócios:				
Dd	Outras operações com os sócios	268x	35.000,00	
Dd	Banco x	12x		35.000,00

14. Instrumentos financeiros: Aplicações em Activos financeiros

Índice	Página
Definição de instrumento financeiro	
Constituem activos financeiros	
Definições	
Categorias de activos financeiros:	
Títulos de negociação	
Activos financeiros detidos até à maturidade	
Valores a receber originados pela empresa	
Activos financeiros disponíveis para venda	
Reconhecimento inicial dos activos financeiros	
Mensuração inicial dos activos financeiros	
Mensuração subsequente dos activos financeiros	
Reconhecimento dos ganhos e das perdas obtidos na valorização subsequente	
<u>Exemplo 01:</u> Investimento em obrigações (activos financeiros detidos até à maturidade)	
<u>Exemplo 02:</u> Investimento em acções (mensuradas ao justo valor)	

Definição de instrumento financeiro

A expressão **instrumento financeiro** designa qualquer contrato que origina numa entidade um activo financeiro e noutra entidade, um passivo financeiro ou a um instrumento de capital próprio. (NCRF 27, § 5)

O reconhecimento e mensuração dos instrumentos financeiros é tratado na «NCRF 27 – Instrumentos financeiros» que teve por base as normas do IASB «IAS 32 – Instrumentos financeiros: Apresentação»; a IAS 39 – Instrumentos financeiros: Reconhecimento e mensuração»; e a «IFRS 7 – Instrumentos financeiros: Divulgação de informações».

Constituem activos financeiros:

- O dinheiro;
- Qualquer **direito contratual**:
 - De receber dinheiro ou qualquer outro activo financeiro de outra entidade;
 - De trocar instrumentos financeiros em condições potencialmente favoráveis;
- Qualquer contrato:
 - No final do qual a entidade é obrigada ou poderá ser obrigada a receber uma quantidade variável de dos seus próprios instrumentos de capital próprio; ou

- Um instrumento derivado que seja liquidado de forma diferente da troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro activo financeiro por um número fixo de instrumentos de capital próprio da própria entidade. (NCRF 27, § 5)

Definições:

Instrumento de capital próprio, é qualquer contrato que evidencie um interesse residual nos activos de uma entidade após dedução de todos os seus passivos.

Instrumento financeiro primário, é, entre outros, o dinheiro, as dívidas a receber e a pagar e as aplicações e investimentos financeiros.

Instrumento derivado, é um instrumento financeiro ou outro contrato cujo valor altera-se devido a alterações verificadas no produto principal à qual está associado o derivado.

São instrumentos derivados, entre outros, os futuros, *forwards*, opções e swaps, que tenham o efeito de transferir um ou mais dos riscos financeiros inerentes a um instrumento financeiro primário subjacente, e em que o justo valor do contrato reflecta normalmente as alterações no justo valor do instrumento financeiro primário subjacente.

Categorias de activos financeiros:

Na contabilização inicial dum activo financeiro, a empresa deve classificar o activo financeiro numa das seguintes categorias:

- (1) Activos financeiros mensurados ao justo valor com contrapartida em resultados (*financial assets at fair value through profit or loss*);
- (2) Activos financeiros detidos até à maturidade (*held-to-maturity investments*);
- (3) Valores a receber originados pela empresa (*receivables*);
- (4) Activos financeiros disponíveis para venda (*available-for-sale financial assets*).

Pertencem à primeira categoria (1) os activos financeiros detidos com o objectivo de serem negociados (**títulos de negociação**) (*held-for-trading*), isto é:

- Todos os derivados que não se destinem a operações de cobertura;
- Os activos financeiros destinados a serem vendidos ou trocados numa data próxima; ou
- Os que façam parte dum portfólio de instrumentos financeiros com o objectivo de obter benefícios económicos no curto prazo. (NCRF 27, § 16)

Porém, a empresa pode afectar a esta categoria qualquer activo financeiro, excepto os instrumentos de capital próprio que não estejam a ser negociados num mercado activo (bolsas de valores mobiliários) e que o seu justo valor não possa ser mensurado com fiabilidade.

São activos financeiros **detidos até à maturidade (2)**, os activos financeiros com as seguintes características:

- Com pagamentos fixos ou determináveis; e
- Com maturidade fixa
 - Em que a empresa tem a **intenção evidente** (não entra o factor tempo) e a **capacidade** para os deter até à maturidade. Incluem-se nesta categoria os investimentos em obrigações.

A exigência de pagamentos fixos ou determináveis exclui desta categoria os instrumentos de capital próprio (ações ou títulos assimiláveis).

Ter capacidade, significa que a empresa possui os recursos financeiros necessários para os deter e não há restrições legais que obriguem a empresa a vendê-los.

Condições de **intenção evidente de não manter**, significa que a empresa pretende manter o activo apenas num período indefinido mas limitado no tempo e que está disposta a vender se ocorrerem alterações no mercado, ou se o emitente tiver a possibilidade e o direito de recomprar as obrigações, por um valor inferior ao custo amortizado.

Pertencem à categoria de **valores a receber originados pela empresa (3)**:

Os activos financeiros criados através da entrega directamente ao devedor, de dinheiro, bens ou serviços.

Pertencem à categoria de activos financeiros **disponíveis para venda (4)**:

- Todos os activos financeiros que não sejam reconhecidos nas categorias anteriores e que estejam disponíveis para venda (**títulos disponíveis para venda**).

Reconhecimento inicial dos activos financeiros:

Um activo financeiro é reconhecido no balanço quando a empresa se encontrar protegida por todas as disposições contratuais do instrumento em questão. (NCRF 27, § 6)

Em certos mercados, a liberação dos instrumentos financeiros ocorre passados vários dias ou várias semanas depois da conclusão do contrato (por exemplo, quando as regras de funcionamento impõem a libertação dos títulos numa determinada data fixa mensal. Estes contratos ditos “normalizados” podem ser contabilizados ou na data da conclusão do contrato ou na data da liberação dos instrumentos financeiros.

Mensuração inicial dos activos financeiros:

Em qualquer caso, um activo financeiro é reconhecido no balanço ao seu justo valor, que corresponde geralmente ao preço pago.

Os eventuais custos de transacção são incluídos no valor do activo financeiro.

Porém, se o instrumento financeiro pertencer à categoria dos activos financeiros mensurados ao justo valor com contrapartida em resultados, os gastos de transacção não são incluídos no valor do activo financeiro. (NCRF 27, § 7)

Mensuração subsequente dos activos financeiros. A mensuração subsequente dos activos financeiros depende da categoria na qual estão reconhecidos

Os activos financeiros detidos até à maturidade:

- Se tiverem **maturidade fixa**, são mensurados ao custo amortizado, utilizando o método da taxa de juro efectiva aplicada ao valor contabilístico do activo financeiro. (NCRF 27, §§ 12 e 13)
 - **A taxa efectiva de rendimento de um activo** é a taxa de juro necessário para descontar o fluxo dos futuros recebimentos de caixa esperados durante a vida do activo, de forma a igualar a quantia contabilística inicial do activo.
 - **O rendimento de juros inclui** a quantia de amortização de qualquer desconto, prémio ou outra diferença entre a quantia contabilística inicial de um título de dívida e a sua quantia na maturidade.

Se **não** tiverem **maturidade fixa**, são mensurados **ao custo**.

Os valores a receber originados pela empresa:

- Se tiverem **maturidade fixa**, são mensurados ao custo amortizado.
- Se **não** tiverem **maturidade fixa**, são mensurados ao custo.

Os títulos de negociação e os títulos disponíveis para venda:

- **Com preço de mercado ou justo valor determinável com razoabilidade:**
 - Justo valor sem dedução dos custos de transacção relativos à alienação dos títulos

O Justo valor determinável com razoabilidade, verifica-se quando a variação dos justos valores (mais que um em comparação) estimados não for significativa, desde que seja possível determinar a probabilidade de acontecer cada um dos justos valores calculados.

- **Sem preço de mercado ou Justo valor determinável com razoabilidade:**

- **Se tiverem maturidade fixa**, são mensurados ao custo amortizado, utilizando o método da taxa de juro efectiva;
- **Se não tiverem maturidade fixa**, são mensurados ao custo

Reconhecimento dos ganhos e perdas obtidos na valorização subsequente:

No caso dos activos financeiros de negociação (títulos de negociação), são reconhecidos nos resultados do período a que respeitam;

No caso dos activos financeiros disponíveis para venda (títulos disponíveis para venda), são reconhecidos nos resultados no período a que respeitam, ou directamente no capital próprio (caso da aplicação do método da equivalência patrimonial) até ao momento em que o activo é vendido ou é constituída uma provisão.

Nota: Os investimento em instrumentos de capital próprio (acções), relativos a empresas filiais, empreendimentos conjuntos e empresas associadas, e os instrumentos derivados são leccionados em outras disciplinas de Contabilidade Financeira do curso.

Exemplo 01: Investimento em obrigações (activos financeiros detidos até à maturidade)

Em 1 de Janeiro de 20N0, a empresa Alfa, SA, adquiriu 200 obrigações emitidas, naquela data, pela empresa Beta (10 lotes de 20 obrigações) por 10.457,97 euros (gastos de transacção incluídos, (§ 7, NCRF 27)), com as seguintes características, **por obrigação**:

Valor de aquisição (Va)	=	€ 10,457,97
Valor nominal (Vn)	=	€ 50,00
Valor de reembolso (Vr)	=	€ 50,00
Taxa do cupão (i)	=	4% (a pagar no final de cada ano, 31 de Dezembro)
Vida do empréstimo (n)	=	5 anos
Taxa de juro efectiva (ie)	=	3%

Cálculos: (Lembra-se que se a valorização das obrigações fosse ao justo valor com contrapartida em resultados, os gastos de transacção não seriam incluídos.)

Anos	Juros a receber	Rendimento financeiro	Amortização do prémio	Valor do investimento (custo amortizado)
01-01-20N0	-	-	-	10.457,97
31-12-20N0	400,00	313,74	(86,26)	10.371,71
31-12-20N1	400,00	311,15	(88,85)	10.282,86
31-12-20N2	400,00	308,49	(91,51)	10.191,35
31-12-20N3	400,00	305,74	(94,26)	10.097,09
31-12-20N4	400,00	302,91	(97,09)	10.000,00
	2.000,00	1.542,03	457,97	

Contabilização no ano em que foi feito o investimento:

20N0	Histórico	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
01-01	Aquisição de 200 obrigações Beta	4151x	10.457,97	
01-01	Subscrição das obrigações	275		10.457,97
Liberação das obrigações:				
Dd	Credores p/ subscrições não liberadas	275	10.457,97	
Dd	Banco x	12x		10.457,97
Rendimentos financeiros (juros a receber e amortização do prémio)				
31-12	Juros do ano (Banco x)	12x	320,00	
31-12	IRC capitais, retido	2413	80,00	
31-12	Amortização do prémio	4151x		86,26
31-12	Rendimentos de obrigações	7868x		313,74
No final de cada ano da vigência do empréstimo, repetem-se os lançamentos dos rendimentos financeiros e do recebimento dos juros das obrigações.				

No ano 20N4, em 31 de Dezembro, para além dos rendimentos financeiros, contabiliza-se também o reembolso do valor investido:

20N0	Histórico	Conta		
			Débito	Crédito
31-12	Juros do ano	12x	320,00	
31-12	IRC capitais, retido	2413	80,00	
31-12	Amortização do prémio	4151x		97,09
31-12	Rendimentos de obrigações	7862x		302,91
31-12	Banco x	12x	10.000,00	
31-12	Reembolso do valor das obrigações	4151x		10.000,00

Exemplo 02: Investimento em acções (mensuradas ao justo valor por contrapartida em resultados)

Em 15 de Novembro de 20N0, a empresa Alfa, SA, adquiriu 50.000 acções da empresa Beta (única participação naquela empresa, representando 1% do capital), SA, por € 150.000,00 (o valor da cotação das acções naquela data, era de € 3,00/ cada). Os gastos de transacção foram de € 200,00. O investimento foi realizado com a intenção de obter mais-valias no curto prazo.

Em 31 de Dezembro de 20N0, a empresa Alfa ainda mantinha aquele investimento, e a cotação das acções era de € 3,50/ cada.

Em 31 de Março de 20N1, a empresa ainda mantinha a totalidade do investimento e foram-lhes atribuídos € 0,75 de dividendos por cada acção.

Em 15 de Maio de 20N1, a empresa alienou a totalidade das acções pelo valor de cotação na data, que era de € 3,95. Também, nesta data, foi recebido o dividendo atribuído em 31 de Março.

Contabilização da aquisição das acções:

20N0	Histórico	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
15-11	Aquisição de 50.000 acções Beta	1421x	150.000,00	
15-11	Gastos de transacção (§ 7, NCRF 27)	6888x	200,00	
15-11	Banco x	12x		150.000,00
15-11	Banco x	12x		200,00

Cálculos:

- **Ajustamento das acções** em 31 de Dezembro de 20N0: $(€ 3,50 - € 3,0) \times 50.000 = € 25.000,00$
- **Dividendos** atribuídos em 31 de Março de 20N1: $50.000 \times € 0,75 = € 37.500,00$
- **Valor recebido na alienação:** $50.000 \times € 3,95 = 197.500,00$
- **Ajustamento das acções** em 15 de Maio de 20N1: $(€ 3,95 - € 3,50) \times 50.000 = € 22.500,00$

Contabilização:

20N0	Histórico	Conta	Valor	
			Débito	Crédito
31-12	Ajustamento no valor das acções	1421x	25.000,00	
31-12	Ganhos por aumentos de justo valor	771x		25.000,00
31-03-20N1	Beta – Resultados atribuídos	264xy	37.500,00	
	Dividendos	7884		37.500,00
15-05-20N1	Ajustamento no valor das acções	1421x	22.500,00	
	Ganhos por aumentos de justo valor	771x		22.500,00
	Beta - Lucros disponíveis	265xy	37.500,00	
	Beta – Resultados atribuídos	264xy		37.500,00
	Recebimento dividendos - Banco x	12x	31.875,00	
	IRC capitais, retido (taxa de 15%)	2413	5.625,00	
	Resultados disponíveis	265xy		37.500,00
	Recebimento do valor das acções	12x	197.500,00	
	Alienação das acções	1421x		197.500,00

Nota: Com uma periodicidade regular, por exemplo no fim de cada mês ou na data da alienação, o valor dos activos financeiros mensurados ao justo valor por contrapartida de resultados, devem ser ajustados para o justo valor, sendo as perdas do ajustamento contabilizadas em gastos (conta 661) e os ganhos contabilizados em rendimentos (conta 771)

15. Operações de fim de exercício e o Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

Índice	Página
Operações de fim de exercício	
Natureza dos impostos sobre os lucros	
A teoria do proprietário e da entidade e os impostos sobre os lucros	
Metodologias de mensuração dos impostos sobre os lucros	
O método do imposto a pagar (óptica de caixa)	
O método do diferimento (óptica de acréscimo)	
Reconhecimento contabilístico do IRC	
Modelo 22 → Quadro 07: APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL	
Modelo 22 → Quadro 09: APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL	
Modelo 22 → Quadro 10: CÁLCULO DO IMPOSTO	

Operações de fim de exercício

Depois das operações correntes do mês de Dezembro, procede-se do seguinte modo:

1. Fazer um balancete de verificação, em que constem todas as contas de lançamento com movimentos;
2. Inventariar todos os elementos activos e passivos controlados pela entidade;
3. Comparar o inventário (que reflecte a realidade financeira da entidade) com o balancete de verificação;
4. Proceder às correcções das situações irregulares postas em evidência na operação anterior, que, por exemplo, poderão ser:
 - a. Omissão de lançamentos
 - b. Duplicação de lançamentos
 - c. Erros em valores contabilizados
 - d. Troca de contas em contabilizações
 - e. Contabilizações em contas cujo âmbito não inclui determinados elementos, por exemplo, o saldo da conta caixa incluir selos, ou vales de adiantamentos a funcionários
 - f. Etc.
5. Proceder aos ajustamentos de activos e passivos, gastos e rendimentos, que, por exemplo, poderão ser:
 - a. Contabilização de depreciações
 - b. Contabilização correcções de imparidades de activos (inventários, dívidas a receber, activos fixos tangíveis, activos intangíveis)
 - c. Contabilização de reversões de imparidades
 - d. Revalorizações de activos fixos tangíveis cuja valorização subsequente seja o justo valor
 - e. Ajustamentos de investimentos financeiros, cuja valorização subsequente à valorização inicial, seja o justo valor por contrapartida em resultados; ou o custo amortizado
 - f. Ajustamentos das dívidas de terceiros (activos e passivos) cuja operação foi realizada em moeda estrangeira
 - g. Ajustamentos de divisas em cofre, ou em depósitos bancários
 - h. Etc.
6. Fazer um balancete de rectificação ou de inventário, em que constem todas as contas de lançamento com movimentos
7. Proceder ao apuramento dos resultados, transferindo os saldos das contas da «classe 6 – Gastos» e da «classe 7 – Rendimentos», para as contas da «classe 811 – Resultados antes de impostos»
8. Com base nos resultados antes de impostos, (conta 811), no caso de serem lucros, contabilizar o Imposto sobre o rendimento (IRC). Nesta contabilização, credita-se a conta «24.1 – Imposto sobre o rendimento» por débito da conta «8121 Imposto estimado para o período»
9. Saldar a conta 8121 e 8121, para a conta «818 – Resultado líquido»
10. Fazer o balancete final ou de encerramento
11. Proceder ao encerramento das contas

Natureza dos impostos sobre os lucros

Na contabilização dos impostos sobre os lucros, uma das questões que se levanta, é a de se estes devem ser considerados como distribuição de lucros, não contribuindo para o cálculo do lucro do período, ou se devem ser considerados gastos do período e, por isso, reconhecidos na demonstração dos resultados.

Estas duas diferentes perspectivas da natureza dos impostos sobre os lucros, assentam em duas abordagens diferentes de encarar a empresa:

- A teoria do proprietário; e
- A teoria da entidade.

A teoria do proprietário e da entidade e os impostos sobre os lucros

De acordo com a teoria do proprietário, as obrigações da empresa para com o Estado reduzem os lucros que aumentam a riqueza dos proprietários. Por outro lado, o imposto sobre o rendimento da empresa não resulta de transacções com os proprietários.

- Assim, o tratamento do imposto sobre o rendimento como um gasto do período é um procedimento que está de acordo com a teoria do proprietário, sendo também consistente com a definição de lucro proposta, pela Estrutura Conceptual do IASB e, consequentemente pelo nosso Sistema de Normalização Contabilística, nomeadamente na NCRF 1, §§ 32 a 35).
- As Demonstrações dos Resultados, apresentam o Imposto sobre o rendimento do período como uma componente negativa dos resultados (por isso um gasto) e não como uma distribuição de lucros, tal como são os dividendos distribuídos aos accionistas, ou os lucros distribuídos aos sócios.

De acordo com a teoria da entidade, como os impostos sobre o rendimento **não são consumos** indispensáveis à obtenção de réditos, não são encarados como gastos da empresa e, por isso, são **considerados como distribuição de lucros**.

Metodologias de mensuração dos impostos sobre os lucros (NCRF 25)

Como foi dito anteriormente, os impostos sobre os lucros são gastos do período.

Então, outra questão que se coloca na sua contabilização é a da sua mensuração:

- Se devem ser reconhecidos apenas na perspectiva do imposto que se estima venha a ser liquidado, em sede de imposto sobre o rendimento, com referência à matéria colectável do período (**numa óptica de caixa**); ou

- Se devem ser reconhecidos no quadro dos designados “impostos diferidos”, contemplando, por isso, também as diferenças temporárias entre o resultado contabilístico e o resultado tributável do período (**numa óptica de acréscimo**).

O método do imposto a pagar (óptica de caixa)

Por este método contabiliza-se o custo anual do imposto sobre o rendimento, de acordo com as regras e procedimentos adoptados pela legislação fiscal, ou seja, o imposto a pagar ao Estado no período é o valor a considerar contabilisticamente, num regime de caixa.

Este método, que apenas contabiliza os impostos correntes, não considerando os efeitos tributários das diferenças temporárias, apenas divulgadas em notas anexas às demonstrações financeiras, contraria princípios básicos fundamentais do reconhecimento dos activos, passivos, gastos e rendimentos, nomeadamente os princípios:

- Do balanceamento, em que os gastos devem ser balanceados com os rendimentos, devendo o seu reconhecimento ocorrer no mesmo período em que os rendimentos com eles associados o são; e o
- Do acréscimo, em que as transacções e outros eventos devem ser reconhecidos quando ocorrem e não quando o dinheiro ou equivalentes a dinheiro são recebidos ou pagos, devendo ser registados e divulgados nas demonstrações financeiras no período com que se relacionam.

O método do diferimento (óptica de acréscimo)

O método do diferimento baseia-se no conceito de que as diferenças temporárias, das consequências tributárias das transacções e eventos, devem ser reconhecidas no período em que o resultado com que se relacionam é divulgado na demonstração dos resultados e imputadas aos períodos em que ocorre a reversão.

- **Nota:** O estudo do método do diferimento (Impostos diferidos) é leccionado na disciplina de Complementos de Contabilidade Financeira, no 5º Semestre do curso.

Reconhecimento contabilístico do IRC:

Os impostos correntes devem ser reconhecidos, no Balanço, na conta 241 «Estado e outros entes públicos – Imposto sobre o rendimento»:

- **No activo:**
 - Pelos pagamentos efectuados ;e
 - Pelas retenções na fonte a que alguns dos rendimentos da empresa estiverem sujeitos.

- **No passivo:**
 - Pela quantia calculada no fim do exercício, com base na matéria colectável estimada.
- **O gasto dos impostos correntes**, são reconhecidos na Demonstração dos Resultados, na conta «8121 - Imposto sobre o rendimento do período - Imposto estimado para o período».

Q07 APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL	
RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	201
Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido (art. 21º)	202
Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido (art. 24º)	203
SOMA (campos 201 + 202 - 203)	204
A ACRESCER	
Matéria colectável/lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE's ou AEIE's (art. 6º)	205
Prémios de seguros e contribuições (art. 23º, nº 4)	206
Reintegrações e amortizações não aceites como custos (art. 33º, nº1)	207
Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (arts. 34º, 37º e 38º)	208
Realizações de utilidade social não dedutíveis (art. 40º)	209
Donativos não previstos ou além dos limites legais (art. 56º d) do EBF)	210
IRC e outros impostos incidentes directa ou indirectamente sobre lucros [art. 42º,nº1, alíneas a)]	211
Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções [art. 42º, nº 1, alínea d)]	212
Indemnizações por eventos seguráveis [art. 42º,nº1, alínea e)]	213
Despesas de carácter confidencial [art. 42º,nº1, alínea g)]	214
Menos-valias contabilísticas	215
Correcções nos casos de crédito de imposto (art. 62º, nº1)	217
40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo	218
Importâncias devidas pelo aluguer de viaturas sem condutor [art. 42º, nº1, alínea h)]	220
Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial (art. 18º, nº 7)	222
Despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art. 42º, nº 1, alínea f)]	223
Correcções relativas a exercícios anteriores	224
Correcções relativas a preços de transferência (art. 58º, nº 8)	251
Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art. 59º, nº 1)	252
Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art. 60º)	253
Subcapitalização (art. 61, nº 1)	254
Juros de suprimentos [art. 42º, nº 1, alínea j)]	255
Despesas com combustíveis [art. 42º, nº 1, alínea i)]	256
Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art. 58º-A, nº 3, alínea a)]	257
Importâncias constantes de documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido [alínea b) nº 1 do art. 42º]	258
Custos ou perdas suportados com transmissão onerosa de partes de capital (nº 5, 6 e 7 do art. 23º)	259
Ajustamento de valores de activos não dedutíveis ou para além dos limites legais (art. 34º, 35º e 36º)	270
Impostos diferidos	271
Mais-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art. 43º)	216
Mais-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art. 45º)	274
Acréscimos por não reinvestimento (art. 45º nº 6)	275
Mais-valias fiscais - regime transitório (art. 7º nº 7 alínea b) da Lei 30-G/2000, de 29 de Dez. e art. 32º nº 8 da Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro)	276
Diversos	225
SOMA (campos 204 a 225)	226
A DEDUZIR	
Prejuízo fiscal imputado por ACE's ou AEIE's (art. 6º)	227
Redução de provisões tributadas	228
Mais-valias contabilísticas	229
Menos-valias fiscais (art. 43º)	230

Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos	231
Rendimentos nos termos do artigo 46º	232
Actualização de encargos de explorações silvícolas (art. 18º, nº 6)	233
Benefícios fiscais	234
Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial (art. 18º, nº 7)	235
40% das realizações de utilidade social (art. 40º, nº 9)	236
Reversões e ajustamento de valores de activos tributados	272
Impostos diferidos	273
Diversos	237
SOMA (campos 227 a 237)	238
PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 238 > 226) (A transportar para os campos 301, 312 e ou 323 do Q 09)	239
LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 226 >= 238) (A transportar para os campos 302, 313 e ou 324 do Q 09)	240

Q09 APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL	
1 PREJUÍZO FISCAL	301
2 LUCRO TRIBUTÁVEL	302
Regime especial dos grupos de sociedades	
- Soma algébrica dos resultados fiscais	380
- Lucros distribuídos (art. 64º nº 2)	381
- Valor líquido	382
Prejuízos Fiscais dedutíveis (artigo 47º do CIRC)	
- EXERCÍCIO N-6 (2003)	303
- EXERCÍCIO N-5 (2004)	304
- EXERCÍCIO N-4 (2005)	305
- EXERCÍCIO N-3 (2006)	306
- EXERCÍCIO N-2 (2007)	307
- EXERCÍCIO N-1 (2008)	308
3 DEDUÇÕES:	
- Prejuízos fiscais deduzidos	309
- Benefícios fiscais	310
4 MATÉRIA COLECTÁVEL (2-3):	311
Acréscimo à matéria colectável (Lucro consolidado, exercícios anteriores a 2001)	345
MATÉRIA COLECTÁVEL NÃO ISENTA (311+322 ou 409)	346

Q10 CÁLCULO DO IMPOSTO	
Imposto à taxa normal [311 x 25%]	347
Imposto à taxa reduzida (322 ou 409 x taxa [348 ____] %)	349
Imposto à taxa da Região Autónoma dos Açores (campo 11 Q 03 Anexo C)	350
Imposto à taxa da Região Autónoma da Madeira (campo 13 Q 03 Anexo C)	370
COLECTA (347+349+350+370)	351
DEDUÇÕES:	
- Dupla tributação económica (art. 84º) só aplicável para exercícios anteriores a 2002	352
- Dupla tributação internacional (art. 85º)	353
- Contribuição autárquica (art. 86º) só aplicável para exercícios anteriores a 2002	354
- Benefícios fiscais	355
- Pagamento especial por conta (art. 87º)	356
TOTAL DAS DEDUÇÕES (352+353+354+355+356)	357
IRC LIQUIDADO (351-357) >= 0	358
Resultado da Liquidação (art. 86º)	371
Retenções na fonte	359
Pagamentos por conta (art. 97º)	360
IRC A PAGAR (358+371-359-360) > 0	361
IRC A RECUPERAR (358+371-359-360) < 0	362
IRC de exercícios anteriores	363
Reposição de benefícios fiscais	372
Derrama	364
Tributações autónomas	365
Juros compensatórios	366
Juros de mora	369
TOTAL A PAGAR [361 ou (-362)+363+364+365+366+369+372] > 0	367
TOTAL A RECUPERAR [(-362)+363+364+365+366+369] < 0	368

Apêndice da NCRF-PE - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

TERMOS/EXPRESSÕES	DEFINIÇÕES
Acontecimento que cria obrigações	É um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva, que faça com que uma entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.
Acontecimentos após a data do balanço	São aqueles acontecimentos, favoráveis e desfavoráveis, que ocorram entre a data do balanço e a data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão, pelo órgão de gestão. Podem ser identificados dois tipos de acontecimentos: a) Aqueles que proporcionem prova de condições que existiam á data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos); e b) Aqueles que sejam indicativos de condições que surgiram após a data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos). Incluem-se aqui os acontecimentos que ocorram após o anúncio público de resultados ou de outra informação financeira seleccionada.
Actividade Agrícola	É a gestão por uma entidade da transformação biológica de activos biológicos, em produto agrícola ou em activos biológicos adicionais, para venda.
Actividade empresarial	É um conjunto integrado de actividades conduzidas e de activos geridos com a finalidade de proporcionar: a) Um retorno aos investidores; ou b) Custos mais baixos ou outros benefícios económicos directa e proporcionalmente aos participantes. Uma actividade empresarial geralmente consiste em <i>inputs</i> , processos aplicados a esses <i>inputs</i> e produções resultantes, que são, ou serão, usadas para gerar réditos. Se existir <i>goodwill</i> num conjunto transferido de actividades e activos, deve presumir-se que o conjunto transferido é uma actividade empresarial.
Actividades de financiamento	São as actividades que têm como consequência alterações na dimensão e composição do capital próprio contribuído e nos empréstimos obtidos pela entidade.
Actividades de investimento	São a aquisição e alienação de activos a longo prazo e de outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa.
Actividades operacionais	São as principais actividades produtoras de rédito da entidade e outras actividades que não sejam de investimento ou de financiamento.
Activo	É um recurso: a) Controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados; e b) Do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros para a entidade.
Activo biológico	É um animal ou planta vivos.
Activo contingente	É um possível activo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade.
Activos «corporate»	São activos excepto <i>goodwill</i> que contribuam para os fluxos de caixa futuros de várias unidades geradoras de caixa.
Activo corrente	É um activo que satisfaça qualquer dos seguintes critérios: a) Se espera que seja realizado, ou se pretende que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade; b) Esteja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado; c) Se espere que seja realizado num período de doze meses após a data do balanço; ou d) Seja caixa ou um activo equivalente de caixa a menos que lhe seja limitada a troca ou o uso para liquidar um passivo pelo menos doze meses após a data do balanço.
Activo financeiro	É qualquer activo que seja:

	a) Dinheiro; b) Um instrumento de capital próprio de uma outra entidade; c) Um direito contratual: i) De receber dinheiro ou outro activo financeiro de outra entidade; ou ii) De trocar activos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições que sejam potencialmente favoráveis para a entidade; ou d) Um contrato que seja ou possa ser liquidado em instrumentos de capital próprio da própria entidade e que seja: i) Um não derivado para o qual a entidade esteja, ou possa estar, obrigada a receber um número variável dos instrumentos de capital próprio da própria entidade; ou ii) Um derivado que seja ou possa ser liquidado de forma diferente da troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro activo financeiro por um número fixo de instrumentos de capital próprio da própria entidade. Para esta finalidade, os instrumentos de capital próprio da própria entidade não incluem instrumentos que sejam eles próprios contratos para futuro recebimento ou entrega dos instrumentos de capital próprio da própria entidade.
Activo intangível	É um activo não monetário identificável sem substância física.
Activo que se qualifica	É um activo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda.
Activos de exploração e avaliação	São dispêndios de exploração e avaliação reconhecidos como activos de acordo com a política contabilística da entidade.
Activos detidos por um fundo de benefícios a longo prazo de empregados	São activos (que não sejam instrumentos financeiros não transferíveis emitidos pela entidade que relata) que: a) Sejam detidos por uma entidade (o fundo) que esteja legalmente separada da entidade que relata e exista unicamente para pagar ou financiar os benefícios dos empregados; e b) Estejam disponíveis para ser unicamente usados para pagar ou financiar os benefícios dos empregados, não estejam disponíveis para os credores da própria entidade que relata (mesmo em falência), e não possam ser devolvidos à entidade que relata, salvo se ou: i) Os restantes activos do fundo sejam suficientes para satisfazer todas as respectivas obrigações de benefícios dos empregados do plano ou da entidade que relata; ou ii) Os activos sejam devolvidos à entidade que relata para a reembolsar relativamente a benefícios de empregados já pagos.
Activos do plano	Compreendem: a) Activos detidos por um fundo de benefícios a longo prazo de empregados; e b) Apólices de seguros elegíveis.
Activos fixos tangíveis	São itens tangíveis que: a) Sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e b) Se espera que sejam usados durante mais do que um período.
Activos monetários	São dinheiros detidos e activos a ser recebidos em quantias fixadas ou determináveis de dinheiro.
Activos não correntes	São activos que não satisfaçam a definição de activo corrente.
Activos por impostos diferidos	São as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes a: a) Diferenças temporárias dedutíveis; b) O reporte de perdas fiscais não utilizadas; e c) O reporte de créditos tributáveis não utilizados.
Altamente provável	É um acontecimento cuja possibilidade de ocorrência é significativamente mais do que provável.

Alteração na estimativa contabilística	É um ajustamento na quantia escriturada de um activo ou de um passivo, ou a quantia de consumo periódico de um activo, que resulta da avaliação do presente estado dos activos e passivos, e obrigações e benefícios futuros esperados associados aos mesmos. As alterações nas estimativas contabilísticas resultam de nova informação ou novos desenvolvimentos e, em conformidade, não são correcções de erros.
Ambiente	Refere-se ao meio físico natural, incluindo o ar, a água, a terra, a flora, a fauna e os recursos não renováveis como por exemplo os combustíveis fósseis e os minerais.
Amortização	É a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo intangível durante a sua vida útil.
Aplicação prospectiva	De uma alteração numa política contabilística e de reconhecimento do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, respectivamente, é: a) A aplicação da nova política contabilística a transacções, outros acontecimentos e condições, que ocorram após a data em que a política seja alterada; e b) O reconhecimento do efeito da política da alteração na estimativa contabilística nos períodos corrente e futuro afectados pela alteração.
Aplicação retrospectiva	É a aplicação de uma nova política contabilística a transacções, outros acontecimentos e condições, como se essa política tivesse sido sempre aplicada.
Apoio do Governo	É a acção concebida pelo Governo para proporcionar benefícios económicos específicos a uma entidade ou a uma categoria de entidades que a eles se propõem segundo certos critérios. O apoio do Governo não inclui os benefícios unira e indirectamente proporcionados através de acções que afectem as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infra-estruturas em áreas de desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.
Apólice de seguro elegível	É uma apólice de seguro emitida por uma seguradora que não seja uma parte relacionada (como definido na IAS 24, Divulgações de Partes Relacionadas) da entidade que relata, se o produto da apólice: a) Só puder ser usado para pagar ou financiar benefícios dos empregados segundo um plano de benefícios definidos; b) Não esteja disponível para os credores da própria entidade que relata (mesmo em falência) e não possa ser pago à entidade que relata, a menos que ou: i) O produto represente activos excedentários que não sejam necessários para a apólice satisfazer todas as respectivas obrigações de benefícios dos empregados; ou ii) O produto seja devolvido à entidade que relata para a reembolsar de benefícios de empregados já pagos.
Associada	É uma entidade (aqui se incluindo as entidades que não sejam constituídas em forma de sociedade, como, p. ex., as parcerias) sobre a qual o investidor tenha influência significativa e que não seja nem uma subsidiária nem um interesse num empreendimento conjunto.
Balanço de abertura de acordo com as NCRF	É o balanço de uma entidade (publicado ou não) à data de transição para as NCRF.
Base fiscal de um activo ou de um passivo	É a quantia atribuída a esse activo ou passivo para fins fiscais.
Benefícios a curto prazo dos empregados	São os benefícios dos empregados (que não sejam benefícios de cessação de emprego e benefícios de compensação em capital próprio) que se vençam na totalidade dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestem o respectivo serviço.
Benefícios adquiridos pelos empregados	São benefícios dos empregados que não estejam condicionados ao futuro emprego.
Benefícios de remuneração em capital próprio	São benefícios dos empregados pelos quais: a) Os empregados têm direito a receber instrumentos financeiros de capital próprio emitidos

	pela entidade (ou pela sua empresa mãe); ou b) A quantia da obrigação da entidade para com os empregados depende do preço futuro de instrumentos financeiros de capital próprio emitidos pela entidade.
Benefícios dos empregados	São todas as formas de remuneração dadas por uma entidade em troca do serviço prestado pelos empregados.
Benefícios por cessação de emprego (<i>terminus</i>)	São benefícios dos empregados pagáveis em consequência de: a) A decisão de uma entidade cessar o emprego de um empregado antes da data normal da reforma; ou de b) Decisão de um empregado de aceitar a saída voluntária em troca desses benefícios.
Benefícios pós-emprego	São benefícios dos empregados (que não sejam benefícios de cessação de emprego e benefícios de compensação em capital próprio) que sejam pagáveis após a conclusão do emprego.
Caixa	Compreende o dinheiro em caixa e em depósitos á ordem.
Colheita	É a separação de um produto de um activo biológico ou a cessação dos processos de vida de um activo biológico.
Começo do prazo da locação	É a data a partir da qual o locatário passa a poder exercer o seu direito de usar o activo locado. É a data do reconhecimento inicial da locação (i.e. o reconhecimento dos activos, passivos, rendimentos ou gastos resultantes da locação, conforme for apropriado).
Componente de uma entidade	São unidades operacionais e fluxos de caixa que possam ser claramente distinguidos, operacionalmente e para finalidades de relato financeiro, do resto de uma entidade.
Compromisso firme	É um acordo vinculativo para a troca de uma quantidade especificada de recursos a um preço especificado numa data ou em datas futuras especificadas.
Compromisso firme de compra	É um acordo com uma parte não relacionada, vinculando ambas as partes e normalmente legalmente imponível, que: a) Especifique todos os termos significativos, incluindo o preço e a tempestividade das transacções; e b) Inclua um desincentivo por não desempenho que é suficientemente grande para tornar o desempenho altamente provável.
Concentração de actividades empresariais	É a junção de entidades ou actividades empresariais separadas numa única entidade que relata.
Concentração de actividades empresariais envolvendo entidades ou actividades empresariais sob controlo comum	É uma concentração de actividades empresariais em que todas as entidades ou actividades empresariais concentradas são em última análise controladas pela mesma parte ou partes antes e após a concentração, sendo que o controlo não é transitório.
Consolidação proporcional	É um método de contabilização em que a parte de um empreendedor em cada um dos activos, passivos, rendimentos e ganhos e gastos e perdas de uma entidade conjuntamente controlada é combinada linha a linha com itens semelhantes das demonstrações financeiras do empreendedor ou relatada como linhas de itens separadas nas demonstrações financeiras do empreendedor.
Contrato de «cost plus»	É um contrato de construção em que a entidade contratada é reembolsada por custos permitidos ou de outra forma definidos mais uma percentagem destes custos ou uma remuneração fixada.
Contrato de construção	É um contrato especificamente negociado para a construção de um activo ou de uma combinação de activos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.
Contrato de preço fixado	É um contrato de construção em que a entidade contratada concorda com um preço fixado ou

	com uma taxa fixada por unidade de « <i>outpub</i> » que, nalguns casos, está sujeito a cláusulas de custos escalonados.
Contrato oneroso	É um contrato em que os custos não evitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios económicos que se espera sejam recebidos ao abrigo do mesmo.
Contrato executório	É um contrato segundo o qual nenhuma das partes tenha cumprido qualquer das suas obrigações ou ambas as partes apenas tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão.
Controlo	É o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma actividade económica a fim de obter benefícios da mesma.
Controlo conjunto	É a partilha de controlo, acordada contratualmente, de uma actividade económica, e existe apenas quando as decisões estratégicas financeiras e operacionais relacionadas com a actividade exigem o consentimento unânime das partes que partilham o controlo (os empreendedores).
Controlo de um activo	Uma entidade controla um activo se tiver o poder de obter benefícios económicos futuros que fluam do recurso subjacente e puder restringir o acesso de outros a esses benefícios.
Custo	É a quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou construção, ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse activo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras NCRF.
Custo amortizado de um activo financeiro ou de um passivo financeiro	É a quantia pela qual o activo financeiro ou o passivo financeiro é mensurado no reconhecimento inicial, menos os reembolsos de capital, mais ou menos a amortização cumulativa, usando o método do juro efectivo, de qualquer diferença entre essa quantia inicial e a quantia na maturidade, e menos qualquer redução (directamente ou por meio do uso de uma conta de abatimento) quanto à imparidade ou incobrabilidade.
Custos com a alienação	São custos incrementais directamente atribuíveis à alienação de um activo ou unidade geradora de caixa, excluindo custos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento.
Custo considerado	É a quantia usada como substituto para o custo ou para o custo depreciado numa data determinada. Uma depreciação ou amortização posterior assume que a entidade tinha inicialmente reconhecido o activo ou o passivo numa determinada data e que o seu custo era igual ao custo considerado.
Custos de empréstimos obtidos	São os custos de juros e outros incorridos por uma entidade relativos aos pedidos de empréstimos de fundos.
Custo de juros	É o aumento durante um período no valor presente de uma obrigação de benefícios definidos que surge porque os benefícios estão um ano mais próximo da liquidação.
Custo de serviços passados	É o aumento no valor presente da obrigação de benefícios definidos quanto ao serviço de empregados em períodos anteriores, resultantes no período corrente da introdução de, ou alterações a, benefícios pós-emprego ou outros benefícios a longo prazo dos empregados. O custo de serviços passados pode ser ou positivo (quando os benefícios sejam introduzidos ou melhorados) ou negativo (quando os benefícios existentes sejam reduzidos).
Custo do serviço corrente	É o aumento no valor presente da obrigação de benefícios definidos resultante do serviço do empregado no período corrente.
Custos de transacção	São custos incrementais que sejam directamente atribuíveis à aquisição, emissão ou alienação de um activo ou passivo financeiro. Um custo incremental é aquele que não seria incorrido se a entidade não tivesse adquirido, emitido ou alienado o instrumento financeiro.
Custos de vender	São os custos incrementais directamente atribuíveis à alienação de um activo (ou grupo para alienação), excluindo custos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento.

Custos directos iniciais	São custos incrementais que são directamente atribuíveis á negociação e aceitação de uma locação, excepto os custos incorridos pelos locadores fabricantes ou negociantes.
Data de acordo	É a data em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é alcançado e, no caso de entidades publicamente cotadas, anunciado ao público. No caso de uma Oferta Pública de Aquisição (OPA) hostil, a data mais recente em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é celebrado é a data em que um número suficiente dos proprietários da adquirida aceitou a oferta do adquirente para que este obtenha o controlo sobre a adquirida.
Data de acordo para uma concentração de actividades empresariais	É a data em que um acordo substantivo entre as partes concentradas seja celebrado e, no caso de entidades cotadas em bolsa, anunciado ao público. No caso de uma Oferta Pública de Aquisição (OPA) hostil, a data mais recente em que tiver sido atingido um acordo substantivo entre as partes que se concentram é a data em que um número suficiente dos proprietários da adquirida tenha aceite a oferta do adquirente para que este obtenha o controlo daquela.
Data de aquisição	É a data em que a adquirente obtém efectivamente o controlo sobre a adquirida.
Data de autorização para emissão das demonstrações financeiras	É a data a partir da qual as demonstrações financeiras aprovadas pelo órgão de gestão se disponibilizam para conhecimento de terceiros ou, se aplicável, de um conselho de supervisão (constituído unicamente por não-executivos).
Data de transição para as NCRF	É a data de início do primeiro período para o qual a entidade apresenta as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF.
Data de troca	É a data de aquisição quando uma concentração de actividades empresariais é alcançada através de uma única transacção de troca. Quando uma concentração de actividades empresariais envolve mais de uma transacção de troca por exemplo, quando é alcançada por fases através de sucessivas compras de acções, a data de troca é a data em que cada investimento individual é reconhecido nas demonstrações financeiras da adquirente.
Demonstrações financeiras consolidadas	São as demonstrações financeiras de um grupo apresentadas como as de uma única entidade económica.
Depreciação (Amortização)	É a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil.
Derivado	É um instrumento financeiro ou outro contrato com todas as três características seguintes: a) O seu valor altera-se em resposta á alteração numa especificada taxa de juro, preço de instrumento financeiro, preço de mercadoria, taxa de câmbio, índice de preços ou de taxas, notação de crédito ou índice de crédito, ou outra variável, desde que, no caso de uma variável não financeira, a variável não seja específica de uma parte do contrato (por vezes denominada “subjacente”); b) Não requer qualquer investimento líquido inicial ou requer um investimento inicial líquido inferior ao que seria exigido para outros tipos de contratos que se esperaria que tivessem uma resposta semelhante às alterações nos factores de mercado; c) É liquidado numa data futura.
Desenvolvimento	É a aplicação das descobertas derivadas da pesquisa ou de outros conhecimentos a um plano ou concepção para a produção de materiais, mecanismos, aparelhos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou uso.
Desreconhecimento	É a remoção de um activo financeiro ou de um passivo financeiro anteriormente reconhecido no balanço de uma entidade.
Diferença de câmbio	É a diferença resultante da transposição de um determinado número de unidades de uma moeda para outra moeda a diferentes taxas de câmbio.
Diferenças temporárias	São diferenças entre a quantia escriturada de um activo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação. As diferenças temporárias podem ser: a) Diferenças temporárias tributáveis, que são diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a

	quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada; ou b) Diferenças temporárias dedutíveis, que são diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.
Dispêndios de carácter ambiental	Incluem os custos das medidas tomadas por uma entidade ou, em seu nome, por outras entidades, para evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental decorrentes das suas actividades.
Dispêndios de exploração e avaliação	São dispêndios incorridos por uma entidade em ligação com a exploração e avaliação de recursos minerais antes que a exequibilidade técnica e viabilidade comercial da extracção de um recurso mineral seja demonstrável.
Empreendedor	É um parceiro de um empreendimento conjunto que tem controlo conjunto sobre esse empreendimento.
Empreendimento conjunto	É uma actividade económica empreendida por dois ou mais parceiros, sujeita a controlo conjunto destes mediante um acordo contratual.
Empresa-mãe	É uma entidade que tem uma ou mais subsidiárias.
Empréstimos perdoáveis	São empréstimos em que o prestador se compromete a renunciar ao seu reembolso sob certas condições acordadas.
Entidade mútua	É uma entidade que não seja uma entidade detida pelo investidor, tal como uma companhia de seguros mútuos ou uma entidade cooperativa mútua, que proporciona custos mais baixos ou outros benefícios económicos directa e proporcionalmente aos seus segurados ou participantes.
Entidade que relata	É uma entidade para a qual existem utentes que dependem das demonstrações financeiras de âmbito geral da entidade para terem informação que lhes será útil na tomada de decisões acerca da imputação de recursos. Uma entidade que relata pode ser uma única entidade ou um grupo compreendendo uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias.
Equivalentes de caixa	São investimentos financeiros a curto prazo, altamente líquidos que sejam prontamente convertíveis para quantias conhecidas de dinheiro e que estejam sujeitos a um risco insignificante de alterações de valor.
Erros de períodos anteriores	São omissões, e declarações incorrectas, nas demonstrações financeiras da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorrecto, de informação fiável que: a) Estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão; e b) Poderia razoavelmente esperar-se que tivesse sido obtida e tomada em consideração na preparação e apresentação dessas demonstrações financeiras. Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, fraudes e descuidos ou interpretações incorrectas de factos.
Exploração e avaliação de recursos minerais	São a pesquisa de recursos minerais, incluindo minérios, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes depois de a entidade ter obtido os direitos legais de explorar numa área específica, bem como a determinação da exequibilidade técnica e viabilidade comercial de extrair o recurso mineral.
Fluxos de caixa	São influxos (recebimentos, entradas) e efluxos (pagamentos, saídas) de caixa e seus equivalentes.
Ganhos e perdas actuariais	Compreendem: a) Ajustamentos de experiência (os efeitos de diferenças entre os anteriores pressupostos actuariais e aquilo que realmente ocorreu); e b) Os efeitos de alterações nos pressupostos actuariais.

Gasto de impostos (rendimento de impostos)	É a quantia agregada incluída na determinação do resultado líquido do período respeitante a impostos correntes e a impostos diferidos.
<i>Goodwill</i>	Corresponde a benefícios económicos futuros resultantes de activos que não são capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos.
Governo	Refere-se ao Governo, agências do Governo e organismos semelhantes sejam eles locais, nacionais ou internacionais.
Grupo	É constituído por uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias.
Grupo de activos biológicos	É uma agregação de animais ou de plantas vivos semelhantes.
Grupo para alienação	É um grupo de activos a alienar, por venda ou de outra forma, em conjunto com um grupo numa só transacção, e passivos directamente associados a esses activos que serão transferidos na transacção. O grupo inclui <i>goodwill</i> adquirido numa concentração de actividades empresariais se o grupo for uma unidade geradora de caixa á qual tenha sido imputado <i>goodwill</i> .
Identificabilidade	Um activo satisfaz o critério da identificabilidade na definição de um activo intangível quando: a) For separável, i.e. capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, activo ou passivo relacionado; ou b) Resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.
Imposto corrente	É a quantia a pagar (a recuperar) de impostos sobre o rendimento respeitantes ao lucro (perda) tributável de um período.
Impraticável	A aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não o pode aplicar depois de ter feito todos os esforços razoáveis para o conseguir. Para um período anterior em particular, é impraticável aplicar retrospectivamente uma alteração na política contabilística ou fazer uma reexpressão retrospectiva para corrigir um erro se: a) Os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reexpressão retrospectiva não forem determináveis; b) A aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigir pressupostos sobre qual teria sido a intenção da entidade nesse período; ou c) A aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigir estimativas significativas de quantias e se for impossível distinguir objectivamente a informação sobre estas estimativas que: i) Proporcione provas de circunstâncias que existiam na(s) data(s) em que essas quantias foram reconhecidas, mensuradas ou divulgadas; ii) Teria estado disponível quando as demonstrações financeiras desse período foram autorizadas para emissão.
Influência significativa	É o poder de participar nas decisões das políticas financeira e operacional da investida ou de uma actividade económica mas que não é controlo nem controlo conjunto sobre essas políticas. A influência significativa pode ser obtida por posse de acções, estatuto ou acordo.
Início da locação	É a mais antiga de entre a data do acordo de locação e a de um compromisso assumido pelas partes quanto ás principais disposições da locação. Nesta data: a) Uma locação é classificada como uma locação financeira ou uma locação operacional; e b) No caso de uma locação financeira, são determinadas as quantias a reconhecer no começo do prazo da locação.
Interesse minoritário	É a parte dos resultados e dos activos líquidos de uma subsidiária atribuível a interesses de capital próprio que não sejam detidos, directa ou indirectamente através de subsidiárias, pela empresa-mãe.
Instrumento de capital próprio	É qualquer contrato que evidencie um interesse residual nos activos de uma entidade após

	dedução de todos os seus passivos.
Instrumento de cobertura	É um derivado designado ou (apenas para a cobertura de risco de alterações nas taxas de câmbio de moeda estrangeira) um activo financeiro não derivado designado ou um passivo financeiro não derivado cujo justo valor ou fluxos de caixa se espera que compense as alterações no justo valor ou fluxos de caixa de um item coberto designado.
Instrumento financeiro	É um contrato que dá origem a um activo financeiro numa entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio noutra entidade.
Inventários	São activos: a) Detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial; b) No processo de produção para tal venda; ou c) Na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.
Investidor num empreendimento conjunto	É um participante de um empreendimento conjunto e que rião tem controlo conjunto sobre esse empreendimento conjunto.
Investimento bruto na locação	É o agregado de: a) Os pagamentos mínimos da locação a receber pelo locador segundo uma locação financeira; e b) Qualquer valor residual não garantido que acresça ao locador.
Investimento líquido	Numa unidade operacional estrangeira é a quantia relativa ao interesse da entidade que relata nos activos líquidos dessa unidade operacional.
Investimento líquido na locação	É o investimento bruto na locação descontado á taxa de juro implícita na locação.
Item coberto	É um activo, passivo, compromisso firme, transacção prevista altamente provável ou investimento líquido numa unidade operacional estrangeira que (a) expõe a entidade ao risco de alterações no justo valor ou nos fluxos de caixa futuros; (b) foi designado como estando coberto.
Itens monetários	São unidades monetárias detidas e activos e passivos a receber ou a pagar num número fixado ou determinável de unidades monetárias.
Justo valor	É a quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.
Justo valor menos os custos de vender	É a quantia a obter da venda de um activo ou unidade geradora de caixa numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas, menos os custos com a alienação.
Locação	É um acordo pelo qual o locador transmite ao locatário, em troca de um pagamento ou série de pagamentos, o direito de usar um activo por um período de tempo acordado.
Locação financeira	É uma locação que transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes á posse de um activo. O título de propriedade pode ou não ser eventualmente transferido.
Locação não cancelável	É uma locação que somente pode ser cancelável: a) Após a ocorrência de alguma contingência remota; b) Com a permissão do locador; c) Se o locatário celebrar uma nova locação para o mesmo activo ou para um activo equivalente com o mesmo locador; ou d) Após o pagamento pelo locatário de uma quantia adicional tal que, no inicio da locação, a continuação da mesma seja razoavelmente certa.
Locação operacional	É uma locação que não seja uma locação financeira.
Lucro contabilístico	É o resultado líquido de um período antes da dedução do gasto de impostos.
Lucro tributável (perda fiscal)	É o lucro (ou perda) de um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, sobre o qual são pagos (ou recuperáveis) impostos sobre o rendimento.
Material	As omissões ou declarações incorrectas de itens são materiais se puderem, individual ou

	colectivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes, tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e natureza da omissão ou declaração incorrecta ajuizada nas circunstâncias que a rodeiam. A dimensão e a natureza do item, ou uma combinação de ambas, podem ser o factor determinante.
Membros íntimos da família	São aqueles membros da família que se espera que influenciem, ou sejam influenciados por esse indivíduo nos seus negócios com a entidade. Podem incluir: a) O cônjuge ou pessoa com análoga relação de afectividade e os filhos do indivíduo; b) Filhos do cônjuge ou de pessoa com análoga relação de afectividade; e c) Dependentes do indivíduo, do cônjuge ou de pessoa com análoga relação de afectividade.
Mercado activo	É um mercado no qual se verifiquem todas as condições seguintes: a) Os itens negociados no mercado são homogéneos; b) Podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender; e c) Os preços estão disponíveis ao público.
Método da equivalência patrimonial	É um método de contabilização pelo qual o investimento ou interesse é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado em função das alterações verificadas, após a aquisição, na quota-parte do investidor ou do empreendedor nos activos líquidos da investida ou da entidade conjuntamente controlada. Os resultados do investidor ou empreendedor incluem a parte que lhe corresponda nos resultados da investida ou da entidade conjuntamente controlada.
Método do juro efectivo	É um método de calcular o custo amortizado de um activo financeiro ou de um passivo financeiro (ou grupo de activos financeiros ou de passivos financeiros) e de imputar o rendimento dos juros ou o gasto dos juros durante o período relevante. A taxa de juro efectiva é a taxa que desconta exactamente os pagamentos ou recebimentos de caixa futuros estimados durante a vida esperada do instrumento financeiro ou, quando apropriado, um período mais curto na quantia escriturada líquida do activo financeiro ou do passivo financeiro.
Moeda de apresentação	É a moeda na qual as demonstrações financeiras são apresentadas.
Moeda estrangeira	É uma moeda que não seja a moeda funcional da entidade.
Moeda funcional	É a moeda do ambiente económico principal no qual a entidade opera.
Obrigação construtiva	É uma obrigação que decorre das acções de uma entidade em que: a) Por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração corrente suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e b) Em consequência, a entidade tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.
Obrigação legal	É uma obrigação que deriva de: a) Um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos); b) Legislação; ou c) Outras obrigações de lei.
Outros benefícios a longo prazo dos empregados	São benefícios dos empregados (que não sejam benefícios pós-emprego, benefícios de cessação de emprego e benefícios de remuneração em capital próprio) que não se vençam na totalidade dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço.
Pagamentos mínimos da locação	São os pagamentos durante o prazo da locação que o locatário vai fazer, ou que lhe possam ser exigidos, excluindo a renda contingente, custos relativos a serviços e impostos a serem pagos pelo, e reembolsados ao, locador, juntamente com:

	a) No caso do locatário, quaisquer quantias garantidas pelo locatário ou por uma parte relacionada com o locatário; ou b) No caso do locador, qualquer valor residual garantido ao locador: i) Pelo locatário; ii) Por uma parte relacionada com o locatário; ou iii) Por um terceiro não relacionado com o locador, que seja financeiramente capaz de satisfazer tal garantia. Contudo, se o locatário tiver a opção de comprar o activo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o justo valor na data em que a opção se torne exercível para que, no início da locação, seja razoavelmente certo que ela será exercida, os pagamentos mínimos da locação compreendem os pagamentos mínimos a pagar durante o prazo da locação até á data esperada do exercício desta opção de compra.
Parte relacionada	Uma parte está relacionada com uma entidade se: a) Directa, ou indirectamente através de um ou mais intermediários, a parte: i) Controlar, for controlada por ou estiver sob o controlo comum da entidade (isto inclui relacionamentos entre empresas-mãe e subsidiárias e entre subsidiárias da mesma empresa-mãe); ii) Tiver um interesse na entidade que lhe confira influência significativa sobre a mesma; ou iii) Tiver um controlo conjunto sobre a entidade; b) A parte for uma associada ou um empreendimento conjunto em que a entidade seja um empreendedor (ver NCRF 13 - Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas); c) A parte for membro do pessoal-chave da gestão da entidade ou da sua empresa-mãe; d) A parte for membro íntimo da família de qualquer indivíduo referido nas alíneas (a) ou (c); e) A parte for uma entidade sobre a qual qualquer indivíduo referido nas alíneas (c) ou (d) exerce controlo, controlo conjunto ou influência significativa, ou que possui, directa ou indirectamente, um significativo poder de voto; ou f) A parte for um plano de benefícios pós-emprego para benefício dos empregados da entidade, ou de qualquer entidade que seja uma parte relacionada dessa entidade.
Passivo	É uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da entidade que incorporem benefícios económicos.
Passivo contingente	É: a) Uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da entidade; ou b) Uma obrigação presente que decorra de acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque: i) Não é provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação; ou ii) A quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.
Passivo financeiro	É qualquer passivo que seja: a) Uma obrigação contratual: i) De entregar dinheiro ou outro activo financeiro a uma outra entidade; ou ii) De trocar activos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições que sejam potencialmente desfavoráveis para a entidade; ou b) Um contrato que seja ou possa ser liquidado em instrumentos de capital próprio da própria

	entidade e que seja: i) Um não derivado para o qual a entidade esteja ou possa estar obrigada a entregar um número variável de instrumentos de capital próprio da própria entidade; ou ii) Um derivado que seja ou possa ser liquidado de forma diferente da troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro activo financeiro por um número fixo dos instrumentos de capital próprio da própria entidade. Para esta finalidade, os instrumentos de capital próprio da própria entidade não incluem instrumentos que sejam eles próprios contratos para futuro recebimento ou entrega dos instrumentos de capital próprio da própria entidade.
Passivos por impostos diferidos	São as quantias de impostos sobre o rendimento pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis.
PCGA anteriores	Correspondem á base de contabilidade que um adoptante pela primeira vez utilizava imediatamente antes de adoptar as NCRF.
Perda fiscal (lucro tributável)	É a perda (ou lucro) de um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, sobre o qual são pagos (ou recuperáveis) impostos sobre o rendimento.
Perda por imparidade	É o excedente da quantia escriturada de um activo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação á sua quantia recuperável.
Pesquisa	É a investigação original e planeada levada a efeito com a perspectiva de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos.
Pessoal-chave de gestão	São as pessoas que têm autoridade e responsabilidade pelo planeamento, direcção e controlo das actividades da entidade, directa ou indirectamente, incluindo qualquer administrador (executivo ou outro) dessa entidade.
Planos de benefícios definidos	São planos de benefícios pós emprego que não sejam planos de contribuição definida.
Planos de benefícios pós-emprego	São acordos formais ou informais pelos quais uma entidade proporciona benefícios pós-emprego a um ou mais empregados.
Planos de contribuição definida	São planos de benefícios pós-emprego pelos quais uma entidade paga contribuições fixadas a uma entidade separada (um fundo) e não terá obrigação legal ou construtiva de pagar contribuições adicionais se o fundo não detiver activos suficientes para pagar todos os benefícios dos empregados relativos ao serviço dos empregados no período corrente e em períodos anteriores.
Planos de remuneração em capital próprio	São acordos formais ou informais pelos quais uma entidade proporciona benefícios de remuneração em capital próprio para um ou mais empregados.
Planos multiempregador	São planos de contribuição definida (que não sejam planos estatais) ou planos de benefícios definidos (que não sejam planos estatais) que: a) Ponham em conjunto activos contribuídos por várias entidades que não estejam sob controlo comum; e b) Usem esses activos para proporcionar benefícios aos empregados de mais de uma entidade, na base de que os níveis de contribuições e de benefícios são determinados não olhando á identidade da entidade que emprega os empregados em questão.
Políticas contabilísticas	São os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos aplicados por uma entidade na preparação e apresentação de demonstrações financeiras.
Prazo da locação	É o período não cancelável pelo qual o locatário contratou local o activo juntamente com quaisquer termos adicionais pelos quais o locatário tem a opção de continuar a local o activo, com ou sem pagamento adicional, quando no inicio da locação for razoavelmente certo que o locatário irá exercer a opção.
Preço de venda líquido	É a quantia a obter da venda de um activo numa transacção entre partes conhecedoras e interessadas, independentes entre si, menos os custos com a alienação.

Primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF	São as primeiras demonstrações financeiras anuais em que uma entidade adoptou as normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF).
Produto Agrícola	É o produto colhido dos activos biológicos da entidade.
Propriedade de investimento	É a propriedade (terreno ou um edifício - ou parte de um edifício - ou ambos) detida (pelo dono ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas as finalidades, e não para: a) Uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou b) Venda no curso ordinário do negócio.
Propriedade ocupada pelo dono	É a propriedade detida (pelo dono ou pelo locatário numa locação financeira) para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas.
Provável	Um acontecimento é provável quando a possibilidade da sua ocorrência for superior á possibilidade de não ocorrência.
Provisão	É um passivo de tempestividade ou quantia incerta.
Quantia depreciável	É o custo de um activo ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.
Quantia escriturada	É a quantia pela qual um activo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.
Quantia recuperável	É a quantia mais alta de entre o preço de venda líquido de um activo e o seu valor de uso.
Quantia recuperável	É a quantia mais alta de entre o justo valor de um activo menos os custos de vender e o seu valor de uso.
Quantia recuperável	É a quantia mais alta de entre o justo valor de um activo ou unidade geradora de caixa menos os custos de vender e o seu valor de uso.
Rédito	É o influxo bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do curso das actividades ordinárias de uma entidade quando esses influxos resultarem em aumentos de capital próprio, que não sejam aumentos relacionados com contribuições de participantes no capital próprio.
Reestruturação	É um programa planeado e controlado pelo órgão de gestão e que altera materialmente ou: a) O âmbito de um negócio empreendido por uma entidade; ou b) A maneira como o negócio é conduzido.
Reexpressão retrospectiva	É a correcção do reconhecimento, mensuração e divulgação de quantias de elementos das demonstrações financeiras como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido.
Remuneração	Inclui todos os benefícios dos empregados. Os benefícios dos empregados são todas as formas de retribuição paga, a pagar ou proporcionada pela entidade, ou em nome da entidade, em troca de serviços prestados á entidade. Também inclui as retribuições pagas em nome da empresa-mãe da entidade com respeito aos serviços prestados á entidade. A remuneração inclui: a) Benefícios de curto prazo de empregados no activo, tais como ordenados, salários e contribuições para a segurança social, licença anual paga e pagamento de baixa por doença, participação nos lucros e bónus (se pagáveis num período de doze meses após o fim do período) e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos. habitação, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados); b) Benefícios pós-emprego tais como pensões, outros benefícios de reforma, seguro de vida pós-emprego e cuidados médicos pós-emprego; c) Outros benefícios de longo prazo dos empregados, incluindo licença por anos de serviço ou licença sabática, jubilação ou outros benefícios por anos de serviço, benefícios de invalidez de longo prazo e, se não forem pagáveis na totalidade num período de doze meses após o final do

	período, participação nos lucros, bónus e remuneração diferida; d) Benefícios por cessação de emprego; e e) Pagamento com base em acções.
Renda contingente	É a parte dos pagamentos da locação que não está fixada em quantia mas antes baseada na futura quantia de um factor que se altera sem ser pela passagem do tempo (por exemplo, percentagem de futuras vendas, quantidade de futuro uso, futuros índices de preços, futuras taxas de juro do mercado).
Rendimento de impostos (gasto de impostos)	É a quantia agregada incluída na determinação do resultado líquido do período respeitante a impostos correntes e a impostos diferidos.
Rendimento financeiro não obtido	É a diferença entre: a) O investimento bruto na locação; e b) O investimento líquido na locação.
Retorno dos activos do plano	É o juro, dividendos e outro rédito proveniente dos activos do plano, juntamente com ganhos ou perdas nos activos do plano realizados e não realizados, menos quaisquer custos de administrar o plano e menos qualquer imposto a pagar pelo próprio plano.
Subsidiária	É uma entidade (aqui se incluindo as entidades que não sejam constituídas em forma de sociedade, como, p. ex., as parcerias) que é controlada por uma outra entidade (designada por empresa-mãe).
Subsídios do Governo	São auxílios do Governo na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as actividades operacionais da entidade. Excluem as formas de apoio do Governo às quais não possa razoavelmente ser-lhes dado um valor e transacções com o Governo que não se possam distinguir das transacções comerciais normais da entidade.
Subsídios relacionados com activos	São subsídios do Governo cuja condição primordial é a de que a entidade que a eles se propõe deve comprar, construir ou por qualquer forma adquirir activos a longo prazo. Podem também estar ligadas condições subsidiárias restringindo o tipo ou a localização dos activos ou dos períodos durante os quais devem ser adquiridos ou detidos.
Subsídios relacionados com rendimentos	São subsídios do Governo que não sejam os que estão relacionados com activos.
Taxa de câmbio	É o rácio de troca de duas moedas.
Taxa de câmbio á vista	É a taxa de câmbio para entrega imediata de moeda.
Taxa de fecho	É a taxa de câmbio á vista á data do balanço.
Taxa de juro implícita na locação	É a taxa de desconto que, no início da locação, faz com que o valor presente agregado de: a) Os pagamentos mínimos da locação; e b) O valor residual não garantido seja igual á soma: c) Do justo valor do activo locado; e d) De quaisquer custos directos iniciais do locador.
Taxa de juro incremental de financiamento do locatário	É a taxa de juro que o locatário teria que pagar numa locação semelhante ou, se isso não for determinável, a taxa que, no início da locação, o locatário incorreria ao pedir emprestados por um prazo semelhante, e com uma segurança semelhante, os fundos necessários para comprar o activo.
Transacção com partes relacionadas	É uma transferência de recursos, serviços ou obrigações entre partes relacionadas, independentemente de haver ou não um débito de preço.
Transacção prevista	É uma transacção futura não comprometida mas antecipada.
Transformação biológica	Compreende os processos de crescimento natural, degeneração, produção e procriação que causem alterações qualitativas e quantitativas num activo biológico.

Unidade geradora de caixa	É o mais pequeno grupo identificável de activos que seja gerador de influxos de caixa e que seja em larga medida independente dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos.
Unidade operacional descontinuada	É um componente de uma entidade que seja alienado ou esteja classificado como detido para venda e: a) Represente uma importante linha de negócios separada ou uma área geográfica operacional; b) Seja parte integrante de um único plano coordenado para alienar uma importante linha de negócios separada ou área geográfica operacional; ou c) Seja uma subsidiária adquirida exclusivamente com vista à revenda.
Unidade operacional estrangeira	É uma subsidiária, associada, empreendimento conjunto ou sucursal da entidade que relata, cujas actividades sejam baseadas ou conduzidas num país que não seja o país da entidade que relata.
Valor de uso	É o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espere surjam do uso continuado de um activo ou unidade geradora de caixa e da sua alienação no fim da sua vida útil.
Valor específico para a entidade	É o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera que resultem do uso continuado de um activo e da sua alienação no final da sua vida útil ou em que espera incorrer ao liquidar um passivo.
Valor presente de uma obrigação de benefícios definidos	É o valor presente, sem a dedução de quaisquer activos do plano, dos pagamentos futuros esperados necessários para liquidar a obrigação resultante do serviço do empregado nos períodos corrente e anteriores.
Valor realizável líquido	É o preço de venda estimado no decurso ordinário da actividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efectuar a venda.
Valor residual	De um activo é a quantia estimada que uma entidade obterá correntemente pela alienação de um activo, após dedução dos custos de alienação estimados, se o activo lá tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil.
Valor residual garantido	É: a) No caso do locatário, a parte do valor residual que seja garantida pelo locatário ou por uma parte relacionada com o locatário (sendo a quantia da garantia a quantia máxima que possa, em qualquer caso, tornar-se pagável); e b) No caso do locador, a parte do valor residual que seja garantida pelo locatário ou por um terceiro não relacionado com o locador que seja financeiramente capaz de satisfazer as obrigações cobertas pela garantia.
Valor residual não garantido	É a parte do valor residual do activo locado, cuja realização pelo locador não esteja assegurada ou esteja unicamente garantida por uma parte relacionada com o locador.
Vida económica	É: a) O período durante o qual se espera que um activo seja economicamente utilizável por um ou mais utentes; ou b) O número de unidades de produção, ou similares, que se espera que seja obtido a partir do activo por um ou mais utentes.
Vida útil	É: a) O período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso; ou b) O número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do activo.

Bibliografia:

Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC)
Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA)
Código das Sociedades Comerciais (CSC)
International Accounting Standards Board (IASB)
Estrutura Conceptual
Sistema de Normalização Contabilística:
Código de Contas
Notas de Enquadramento (das contas)

Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro:

NCRF 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras
NCRF 2 - Demonstração de Fluxos de Caixa
NCRF 3 - Adopção pela primeira vez das NCRF
NCRF 4 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros
NCRF 5 - Divulgações de Partes Relacionadas
NCRF 6 - Activos Intangíveis
NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis
NCRF 8 - Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas
NCRF 9 - Locações
NCRF 10 - Custos de Empréstimos Obtidos
NCRF 11 - Propriedades de Investimento
NCRF 12 - Imparidade de Activos
NCRF 13 - Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas
NCRF 14 - Concentrações de Actividades Empresariais
NCRF 15 - Investimentos em Subsidiárias e Consolidação
NCRF 16 - Exploração e Avaliação de Recursos Minerais
NCRF 17 - Agricultura
NCRF 18 - Inventários
NCRF 19 - Contratos de Construção
NCRF 20 – Rêdito
NCRF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes
NCRF 22 - Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo
NCRF 23 - Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
NCRF 24 - Acontecimentos Após a Data do Balanço
NCRF 25 - Impostos Sobre o Rendimento
NCRF 26 - Matérias Ambientais
NCRF 27 - Instrumentos Financeiros
NCRF 28 - Benefícios dos Empregados
NCRF-PE - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

Normas Interpretativas (NI):

NI 1 - Consolidação - Entidades de Finalidades Especiais
NI 2 - Uso de Técnicas de Valor Presente para Mensurar o Valor de Uso

Código das contas
Notas de enquadramento
Modelo de Balanço (ANEXO 1, da Portaria n.º 986/2009)
Modelo de Demonstração de Resultados por Naturezas (ANEXO 2, da Portaria n.º 986/2009)

Livros:

SILVA, Eusébio Pires da, JESUS, Tânia Alves, SILVA, Ana Cristina Pires da, (2010) *“Contabilidade Financeira – Casos práticos (Desenvolvido para o novo Sistema de Normalização Contabilística)”*, Rei dos Livros, Lisboa.