

**ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS E INTERLIGAÇÕES COM
OUTRAS NORMAS**

NCRF 7	NCRF 8	NCRF 9	NCRF 11
--------	--------	--------	---------

Janeiro de 2019
Fevereiro de 2019
Março de 2019

Miguel Silva
mjsilva@ipca.pt

**ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS
NCRF 7**

1. Definições

- **Ativos fixos tangíveis** – são itens tangíveis que sejam detidos para **uso** na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos e se espera que sejam **usados durante mais do que um período**.
- **Quantia escriturada** – é a quantia pela qual um ativo está reconhecido após dedução de qualquer depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas.
- **Quantia depreciável** – é o custo de um ativo, ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.

3

Definições

- **Custo** – é a quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um ativo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse ativo quando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras NCRF.
- **Depreciação** – é a imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo durante a sua vida útil.
- **Justo valor** – é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.

4

Definições

- **Perda por imparidade** – é o excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.
- **Quantia recuperável** – é a quantia **mais alta** entre o preço de venda líquido de um ativo e o seu valor de uso.
- **Valor residual** – é a quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação de um ativo, após dedução dos custos de alienação estimados, se o ativo já tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil.

5

Definições

Vida útil – é:

- O período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso; ou
- O número de unidades de produção ou semelhantes que uma entidade espera obter do ativo.

6

Conceito de AFT

Ativo (Estrutura conceptual,\$49)	Ativo não corrente (NCRF 1, §§ 14 a 16)	Ativo Fixo Tangível (NCRF 7, §6)
✓ Recurso controlado pela entidade	✓ Não seja realizado, vendido ou consumido, no decurso do ciclo operacional da entidade.	✓ Seja detido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e
✓ Resultado de acontecimentos passados	✓ Não seja essencialmente para negociação.	✓ Seja usado durante mais do que um período
✓ Fluir de benefícios económicos futuros	✓ Não seja realizado até 12 meses após a data do balanço (natureza de longo prazo)	
	✓ Não seja caixa ou equivalente de caixa	

Adaptado de: Formação CTOC à Distância “SNC – Activos não correntes” – Sónia Monteiro / Jorge Mota

7

Reconhecimento

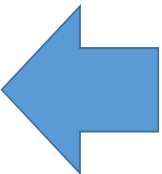
Critérios de reconhecimento:

- For provável que benefícios económicos futuros associados ao activo fluam para a empresa
- Custo do activo puder ser mensurado com fiabilidade

NCRF 7 (§7)

Reconhecimento

- Como determinar se determinado elemento deve ser tratado como Ativo Fixo Tangível ou como Ativo Intangível?



É preciso determinar qual é o **elemento mais significativo**

9

Reconhecimento

Exemplo:

- ✓ O *software* de uma máquina controlada por computador que não funcione sem esse *software* específico é uma parte integrante do equipamento respectivo e é tratado como **ativo fixo tangível**;
- ✓ Quando o *software* não seja parte integrante do *hardware* respetivo deve ser tratado como um **ativo intangível**.

10

Reconhecimento

Principais questões que se colocam:

- ✓ Quais os **critérios** a seguir para **capitalizar** um dispêndio ou não (reconhecer em resultados)?
- ✓ Qual o critério de **mensuração** subsequente ao reconhecimento inicial?
- ✓ Relativamente às **depreciações**: que método seguir? Qual a vida útil do bem?

11

Reconhecimento

- ✓ Como tratar as **perdas por imparidade** dos ativos?
- ✓ Os **encargos financeiros** incorridos com um bem do ativo fixo tangível poderão ser capitalizados? Se sim, em que condições?
- ✓ Como valorizar os **trabalhos para a própria empresa**?
- ✓ Deve-se contabilizar os **bens recebidos em doação**? Se sim, como?

12

Mensuração Inicial

- O **reconhecimento inicial** pelo custo dos ativos fixos tangíveis compreende o preço de compra e quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo em condições de funcionamento.
- **Custo** = Preço de compra (inclui direitos de importação e impostos não dedutíveis suportados na compra + custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo apto a operar no uso pretendido) – Descontos comerciais e abatimentos.

13

Mensuração Inicial

Exemplos de **custos diretamente atribuíveis**:

- Custos de benefícios dos empregados decorrentes diretamente da construção ou aquisição de um item de activo fixo tangível;
- Custos de preparação do local;
- Custos iniciais de entrega e de manuseamento;
- Custos de instalação e montagem;
- Custos de testar se o ativo funciona corretamente;

14

Mensuração Inicial

- Exemplos de **custos diretamente atribuíveis**:
 - Honorários de profissionais, tais como arquitetos e engenheiros;
 - Custo estimado de desmantelamento e remoção do item e de restauração do local no qual este está localizado, na medida em que seja reconhecido como uma provisão de acordo com a NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

15

Mensuração Inicial

- Exemplos de dispêndios que **não fazem parte do custo** de um item do ativo fixo tangível:
 - Custos de assistência diária ao ativo (reparações e manutenções);
 - Custos de abertura de novas instalações;
 - Custo de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou atividades promocionais);
 - Custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal);

16

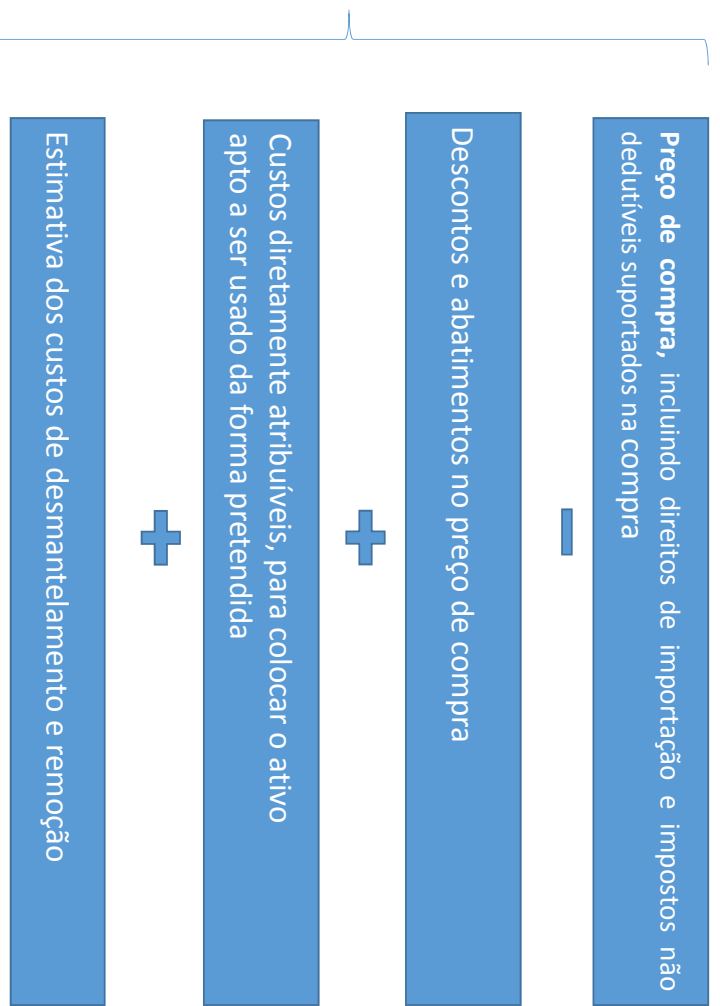
Mensuração Inicial

- Exemplos de dispêndios que **não fazem parte do custo** de um item do ativo fixo tangível:
- Custos de administração e outros custos gerais;
- Custos incorridos enquanto um item capaz de funcionar da forma pretendida ainda não tenha sido colocado em uso ou esteja a ser operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total;
- Perdas operacionais iniciais; e
- Custos de realocação ou reorganização.

17

Mensuração Inicial

Custos do Ativo



18

Mensuração Inicial

Caso Prático 1

- A sociedade KPMG adquiriu a crédito uma máquina industrial, que funciona a energia nuclear, por um valor de 1.000.000 euros, com um desconto comercial de 5%. Os custos de transporte e instalação ascendem a 10.000 euros.
- No final da vida útil da máquina, ao abrigo da legislação ambiental, será necessário proceder ao seu desmantelamento, cujo valor estimado atualizado é de 100.000 euros.

19

Mensuração Inicial

Caso Prático 1 – RESOLUÇÃO

- O preço de custo da máquina será de 1.060.000 euros (1.000.000 euros x 95% + 10.000 euros + 100.000 euros).
- A contrapartida do dispêndio estimado para a operação de desmantelamento deve ser reconhecida como uma provisão.

20

Mensuração Inicial

Caso Prático 2

- A entidade PWC, em 15/2/N, adquiriu uma máquina de produção.
- O preço a dinheiro da máquina é de 10.000 euros, tendo sido concedido um desconto comercial de 15%, com o acordo de que a montagem e a instalação seria por conta da entidade PWC. Para o efeito, foram contratados dois técnicos que faturaram 1.500 euros pelo serviço.

21

Mensuração Inicial

Caso Prático 2

- Os gastos com transporte e seguro até ao armazém da entidade PWC ascenderam a 750 euros e 250 euros, respetivamente, e são por conta da entidade compradora.
- No fim da vida útil, estima-se que os gastos de desmantelamento ascendam a 2.000 euros. A taxa de juro efetiva a ter em conta é de 3% ao ano. A vida útil do bem estima-se em 5 anos.
- Qual o custo a considerar para a máquina de produção?

22

Mensuração Inicial

• Caso Prático 2 – RESOLUÇÃO

Preço do item	10.000
Desconto	-1.500
Montagem e instalação	1.500
Transporte	750
Seguro	250
Desmantelamento	2.000
Valor presente do desmantelamento	1.725,22
Custo do item	12.725,22

$$2.000 \times 1,03^{-5} \quad \text{ou} \quad 2.000 / 1,03^5$$

23

Mensuração Inicial

Caso Prático 2 – RESOLUÇÃO

- Uma vez que os gastos de desmantelamento são uma estimativa inicial que resulta de uma **obrigação presente** e é **provável** que seja necessário um **exflujo de recursos** que incorpore benefícios económicos para liquidar as obrigações, então satisfaz a definição de provisão.
- Esta quantia estimada está sujeita ao **efeito temporal**, logo deve ser calculado o seu valor presente.

24

Mensuração Inicial

• Caso Prático 2 – RESOLUÇÃO

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
15/02/N	Registo do custo de aquisição	433	Equipamentos Básicos	12.725,22	
		298	Outras provisões		1.725,22
		2711	Fornecedores de Investimento		11.000

25

Mensuração Inicial

- Os dispêndios subsequentes produzem benefícios económicos futuros que aumentem a vida útil ou o desempenho do ativo?
- Sim – Capitaliza
- Não - Gastos

26

Mensuração Inicial

- O custo ou valor de uma substituição/adição deve ser reconhecido na quantia escriturada de um AFT, no momento em que esse custo for incorrido e se cumpridos os critérios de reconhecimento atrás mencionados.
- Os **custos subsequentes** podem ser adicionados à quantia escriturada de um ativo apenas quando seja provável que se recebam acréscidos benefícios económicos futuros para além daqueles que originalmente se anteviam receber do ativo.

27

Mensuração Inicial

- O acréscimo de **benefícios económicos do ativo** pode ser devido a:
 - Aumento da capacidade ou da potência;
 - Aumento da vida económica útil;
 - Melhoria da qualidade do *output*;
 - Redução significativa dos custos de operação.

28

Mensuração Inicial

- Em caso de dúvida, como se devem contabilizar **dispêndios com benfeitorias**?
- Caso existam dúvidas sobre a existência de benefícios económicos futuros adicionais, deve reconhecer-se como gasto, aplicando-se assim a característica qualitativa da prudência.

29

Mensuração Inicial

- Existe a possibilidade de considerar no ativo, por uma quantidade e quantia fixa, itens imobilizados que, no seu conjunto, satisfaçam simultaneamente as seguintes condições:
- Sejam renovados frequentemente;
- Representem, bem a bem, uma quantia imaterial para a entidade;
- Tenham uma vida útil não superior a 3 anos.

30

Mensuração Inicial

Ativos construídos pela própria entidade

- Todos os custos incorridos para concluir a **construção de um ativo** podem ser acrescidos à quantia a ser reconhecida inicialmente, sujeito apenas à condição de que se esses custos excederem a quantia recuperável, o excesso é um gasto imediato.
- Este é um princípio que deve ser atentamente observado porque podem ser reconhecidos no balanço custos de construção de um ativo que tenha sofrido uma “derrapagem” de custos, consequentemente sobrevalorizando o balanço e distorcendo a análise da capacidade da entidade de gerar benefícios económicos futuros.

31

Mensuração Inicial

Os **custos de empréstimos** obtidos (v.g. os juros de empréstimos obtidos a curto e longo prazo), de acordo com o tratamento previsto na NCRF 10, devem ser incluídos na quantia escriturada do ativo, quando os mesmos forem diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica, isto é, de “**um activo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda**”.

Nota: Até 31/12/2015, o tratamento de referência dos custos de empréstimos obtidos era a sua consideração como gastos dos período, sendo, contudo, permitida a sua capitalização quando os mesmos fossem diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica.

32

Mensuração Inicial

AFT construídos pela própria entidade

- Aplicar os mesmos critérios usados para ativos construídos para venda (NCRF 18 – Inventários)
- Capitalizar juros de financiamentos obtidos para a construção do ativo, isto é, reconhecer como componente do custo do ativo (NCRF 10 – Custos de empréstimos obtidos):
 - ✓ Durante período de construção do AFT
 - ✓ Se empréstimo for diretamente atribuível à construção do AFT

33

Mensuração Inicial

Construção de AFT pela própria entidade

Conta a débito	Conta a crédito	Valor
43x	741	Custos de produção

34

Mensuração Inicial

AFT adquiridos a título gratuito

No que respeita à mensuração do custo de um **AFT adquirido a título gratuito** (por doação), a NCRF 7 é omissa. Todavia, entendemos que deve manter-se o critério do justo valor preconizado na *Directriz Contabilística (DC) n.º 2 – Contabilização pelo donatário de activos transmitidos a título gratuito*. Segundo esta DC, as doações devem registar-se por contrapartida em Reservas. Tendo em conta o plano de contas do SNC, entendemos que pode manter-se o mesmo tratamento (conta **594 – Outras variações no capital próprio – Doações**).

Mensuração Inicial

AFT adquiridos a título gratuito

Conta a débito	Conta a crédito	Valor
43x	594	Justo Valor

Mensuração Inicial

Aquisição a crédito

De acordo com a NCRF 7 (§ 24), o **custo** de um item do AFT é **equivalente ao preço a dinheiro** à data do seu reconhecimento.

Se o **pagamento** for **diferido** para além das condições normais de crédito, a diferença entre o pagamento total e o equivalente ao preço a dinheiro é **reconhecida como juro** (gasto do período) durante o período do crédito.

37

Mensuração Inicial

Caso Prático 3 – Aquisição a crédito

A entidade AFT adquiriu, em 1 de Janeiro de N, um equipamento em que o preço de compra em condições normais de crédito seria de 1.000.000 euros (no caso de ser liquidado no prazo de 30 dias). Porém, a entidade negociou com o fornecedor pagar 300.000 euros no momento da entrega do equipamento e o restante 6 meses mais tarde, passando a fatura a ser de 1.050.000 euros.

Pretende-se a contabilização da operação nos termos da NCRF 7.

38

Mensuração Inicial

Caso Prático 3 – RESOLUÇÃO

Data	Operação	Conta	Débito	Crédito
01-Jan	Compra de equipamento Gastos a reconhecer Fornecedores de investimentos	433 281x 2711	1.000.000 50.000	1.050.000
01-Jan	Fornecedores de investimentos Cheque n.º.....	2711 12	300.000	300.000
01-Jul	Fornecedores de investimentos Cheque n.º.....	2711 12	750.000	750.000
01-Jul	Gastos financeiros (juros) Gastos a reconhecer	691x 281x	50.000	50.000

39

Mensuração Inicial

Adiantamentos a fornecedores de investimentos

Note-se que no caso de serem efetuadas entregas por conta de investimentos (adiantamentos), designadamente, adiantamentos relativos à aquisição/construção de ativos fixos tangíveis, o SNC preconiza, nas notas de enquadramento ao código de contas, o seu registo em contas distintas, consoante se trate de adiantamentos cujo preço esteja previamente fixado ou não.

40

Mensuração Inicial

Adiantamentos a fornecedores de investimentos

Adiantamento com preço previamente fixado (não monetário)

Preço previamente acordado		
Descrição	Débito	Crédito
Pelo valor do adiantamento	455 - Adiantamentos	
Pelo valor pago		11 ou 12

Mensuração Inicial

Adiantamentos a fornecedores de investimentos

Adiantamento sem preço previamente fixado (monetário)

Sem preço previamente acordado		
Descrição	Débito	Crédito
Pelo valor do Adiantamento	2713 - Adiantamentos	
Pelo valor pago		11 ou 12

Mensuração Inicial

Quando um bem é composto por **diferentes componentes** de montante significativo com vida útil diferente ou que proporcionem benefícios económicos num modelo diferente, a contabilização do bem deve ser efetuada por **componentes**, para se proceder à depreciação pelo uso de taxas e/ou métodos diferentes.

Consequentemente, quando um componente seja substituído ou reparado, o componente antigo é desreconhecido, para evitar a dupla contabilização, e o novo componente é capitalizado.

43

Mensuração Inicial

Caso Prático 4 – Substituição de componentes ou reparações

A entidade AFT adquiriu em N um forno de altas temperaturas por 50.000 euros com uma vida útil de 15 anos e valor residual de 5.000 euros.

Este forno necessita que sejam substituídos os tijolos refratários a cada 5 anos ao custo de 10.000 euros.

44

Mensuração Inicial

Caso Prático 4 – RESOLUÇÃO

A entidade deve depreciar durante 5 anos a quantia de 10.000 euros (2.000 / ano) e depreciar o restante do forno, abatido do seu valor residual, em 15 anos, o que dá a quantia de 2.333 euros por ano [(50.000 – 5.000 – 10.000) / 15].

No 5.º ano, quando os tijolos forem substituídos, é anulada do custo do ativo e das depreciações acumuladas a quantia dos 10.000 euros e o custo dos novos tijolos é capitalizado e depreciado durante a vida útil de 5 anos.

45

Mensuração Subsequente

Uma entidade deve escolher ou o **modelo de custo** ou o **modelo de revalorização** como sua política contabilística e deve aplicar essa política a uma classe inteira de activos fixos tangíveis.

46

Mensuração Subsequente

MODELO DO CUSTO

$$\begin{array}{c} \text{QUANTIA} \\ \text{ESCRITURADA} \\ \text{DO ACTIVO} \end{array} = \begin{array}{c} \text{CUSTO DO ACTIVO} \\ (-) \\ \text{DEPRECIACES} \\ \text{ACUMULADAS} \\ (-) \\ \text{PERDAS POR} \\ \text{IMPARIDADE} \\ \text{ACUMULADAS} \end{array}$$

47

Mensuração Subsequente

MODELO DA REVALORIZAÇÃO

$$\begin{array}{c} \text{QUANTIA} \\ \text{ESCRITURADA} \\ \text{DO ACTIVO} \\ \text{REVALORIZADO} \end{array} = \begin{array}{c} \text{JUSTO VALOR ( data da} \\ \text{revalorização)} \\ (-) \\ \text{DEPRECIACÕES} \\ \text{ACUMULADAS} \\ \text{SUBSEQUENTES} \\ (-) \\ \text{PERDAS POR IMPARIDADE} \\ \text{ACUMULADAS} \\ \text{SUBSEQUENTES} \end{array}$$

48

Mensuração Subsequente Depreciação

Os itens dos AFT têm, normalmente, uma vida útil limitada e, por isso, devem ser **depreciados em função da sua utilização**. Neste sentido, a vida útil é definida como “*o período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso, ou o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo*”.

A vida útil é definida em termos da utilidade esperada do ativo, pelo que pode ser mais curta do que a sua vida económica. A estimativa de vida útil é uma questão de juízo de valor.

49

Mensuração Subsequente Depreciação

A **vida útil** de um bem do AFT deve ser estimada através da experiência da entidade com ativos semelhantes.

Na estimativa de **vida útil** devem ser considerados os seguintes fatores:

- O **uso esperado do ativo**, que é avaliado por referência à capacidade ou produção física esperadas do ativo;
- O **desgaste normal esperado**, que depende de factores operacionais como o número de turnos durante os quais o ativo será usado, o programa de reparação e manutenção e o cuidado e manutenção do ativo enquanto estiver ocioso;

50

Mensuração Subsequente Depreciação

Na estimativa de **vida útil** devem ser considerados os seguintes factores:

- A **obsolescência técnica ou comercial** proveniente de alterações ou melhoramentos no processo produtivo (*v.g.* avanços tecnológicos), ou de uma alteração na procura de mercado para o serviço ou produto derivado do ativo;
- **Limites legais ou semelhantes no uso do ativo** (*v.g.* datas de extinção de locações com ele relacionadas).

51

Mensuração Subsequente Depreciação

Os terrenos e edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente.

- **Regra:** Os terrenos têm vida útil ilimitada, logo não são depreciables
- **Exceção:** Terrenos com vida útil limitada são depreciables
Ex.: pedreiras e aterros.

52

Mensuração Subsequente Depreciação

A **depreciação inicia-se** no momento em que o ativo está **disponível para uso** (isto é, quando estiver no local e condição necessária para entrar em funcionamento) e irá ser reconhecida em cada exercício durante o período de vida útil (note-se, no entanto, que segundo os métodos de depreciação pelo uso, enquanto não houver produção o gasto de depreciação deve ser zero).

53

Mensuração Subsequente Depreciação

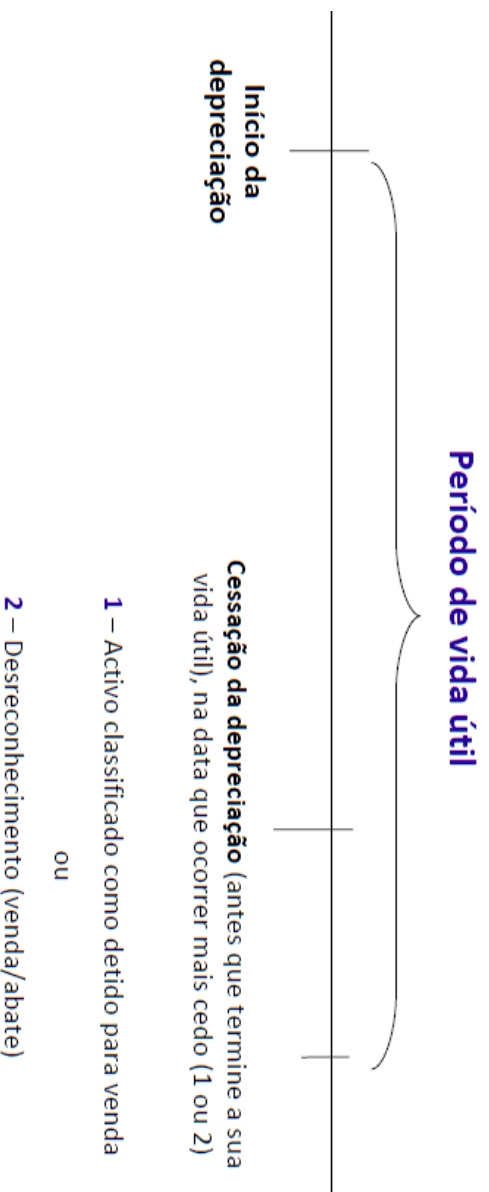
A **depreciação cessa** quando o ativo é classificado como **disponível para venda** (NCRF 8) ou quando é **desreconhecido**.

Contudo, a **depreciação não cessa** quando o ativo está ocioso ou é retirado do uso, a não ser que o ativo esteja totalmente depreciado.

No entanto, o encargo da depreciação pode ser zero se o método de depreciação seguido for função do uso e não existir produção.

54

Mensuração Subsequente Depreciação



Fonte: Formação CTOC à Distância “SNC – Activos não correntes” – Sónia Monteiro / Jorge Mota

55

Mensuração Subsequente Depreciação

Alterações das taxas de depreciação – o montante por depreciar do ativo deve ser revisto com base no período decorrente da data de aquisição até à data da sua revisão.

O cálculo da depreciação deve ser efetuado com base na vida útil revista para o ativo, **prospetivamente**.

Sempre que um elemento do AFT seja composto por itens cujo custo e vida útil seja significativamente diferente, estes devem ser **registados separadamente** e depreciados de acordo com a vida útil de cada componente.

56

Mensuração Subsequente Depreciação

A NCRF 7 prevê que possa ser usada uma variedade de métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um ativo numa base sistemática durante a sua vida útil.

Estes métodos incluem o método da linha reta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção.

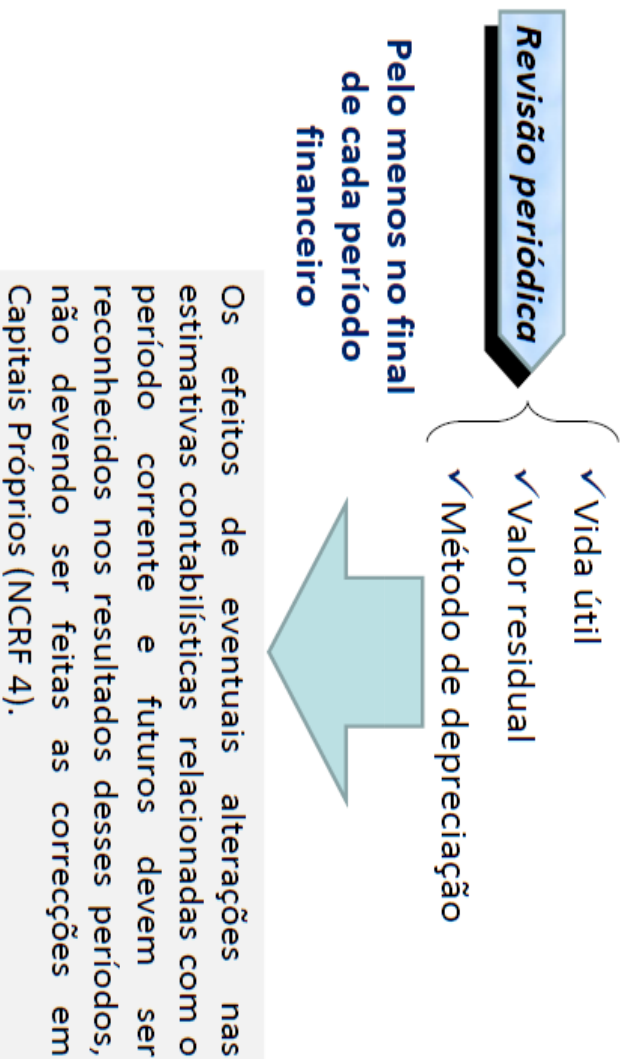
57

Mensuração Subsequente Depreciação

MÉTODO DA LINHA RECTA	Depreciação período = $\frac{\text{Quantia depreciável}}{\text{Vida útil}}$
MÉTODO DO SALDO DECRESCENTE	Depreciação período = $\text{Quantia depreciável} \times \frac{\text{vida útil remanescente}}{\text{soma dos dígitos}}$
MÉTODO DAS UNIDADES DE PRODUÇÃO	Depreciação unidade = $\frac{\text{Quantia depreciável}}{\text{n.º unidades actividade previstas p/ vida útil}}$ Depreciação período = $\text{Depreciação unidade} \times \text{n.º unidades actividade período}$

58

Mensuração Subsequente Depreciação



59

Mensuração Subsequente Depreciação

Caso Prático 6 – Revisão da depreciação

Um bem do ativo fixo tangível foi adquirido em 2 de Janeiro de N por 20.000 euros. A sua vida útil foi estimada em 5 anos. Considerou-se que o bem não tem valor residual e optou-se pela depreciação em linha reta. Em N+2, a vida útil remanescente foi revista para 2 anos.

Qual é o encargo com depreciação para cada um dos anos de vida útil (N a N+3)?

60

Mensuração Subsequente Depreciação

Caso Prático 6 – RESOLUÇÃO

Ano	Cálculo	Depreciação
N	20.000/5	4.000
N+1	20.000/5	4.000
N+2	$(20.000 - 8.000)/2$	6.000
N+3	$(20.000 - 8.000)/2$	6.000

61

Mensuração Subsequente Imparidade

Para determinar se um item do ativo fixo tangível está ou não em **imparidade**, uma entidade deve aplicar a NCRF 12 — Imparidade de Activos. Essa Norma explica como uma entidade revê a quantia escriturada dos seus ativos, como determina a quantia recuperável de um ativo e quando reconhece ou reverte o reconhecimento de uma perda por imparidade.

Activo deixa de proporcionar,
total ou parcialmente,
benefícios económicos futuros

IMPARIDADE

62

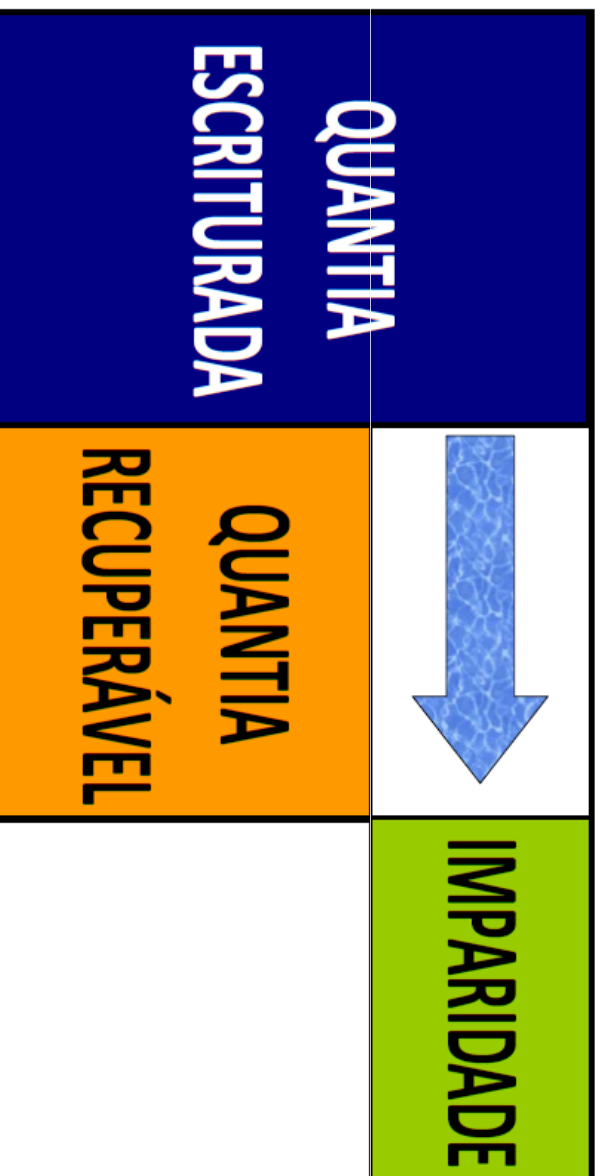
Mensuração Subsequente Imparidade

Perda por imparidade é definida nos normativos contabilísticos como sendo o excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.

De acordo com a a NCRF 12, um ativo está em **imparidade** quando a quantia escriturada do ativo excede a sua quantia recuperável, que é definida como a **quantia mais alta** de entre o **justo valor** de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa **menos os custos de vender** e o seu **valor de uso**.

63

Mensuração Subsequente Imparidade



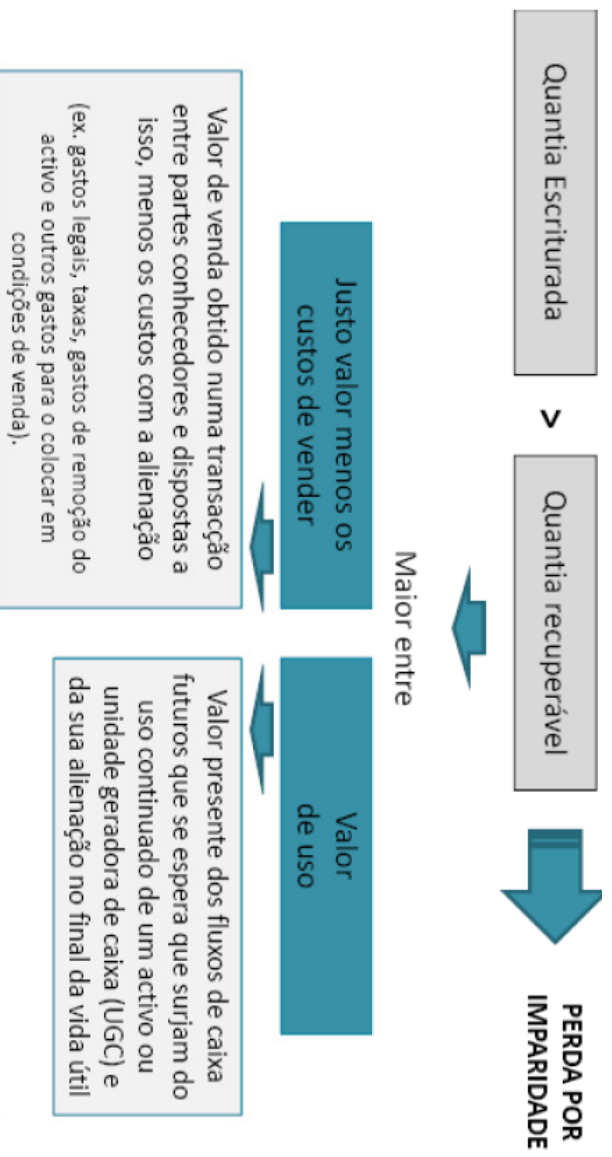
64

Mensuração Subsequente Imparidade

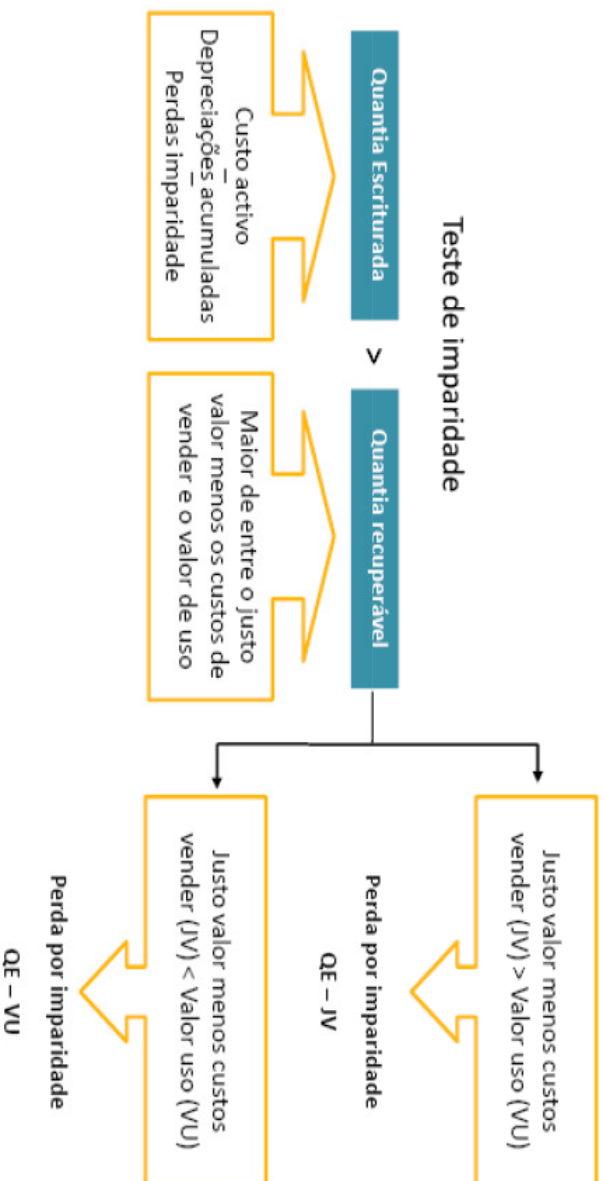
Uma **perda por imparidade** deve ser imediatamente reconhecida como um **gasto**, exceto se se tratar de um ativo revalorizado, em que a perda por imparidade deve ser reconhecida, primeiramente, através de um decréscimo dessa revalorização (no capital próprio).

65

Mensuração Subsequente Imparidade



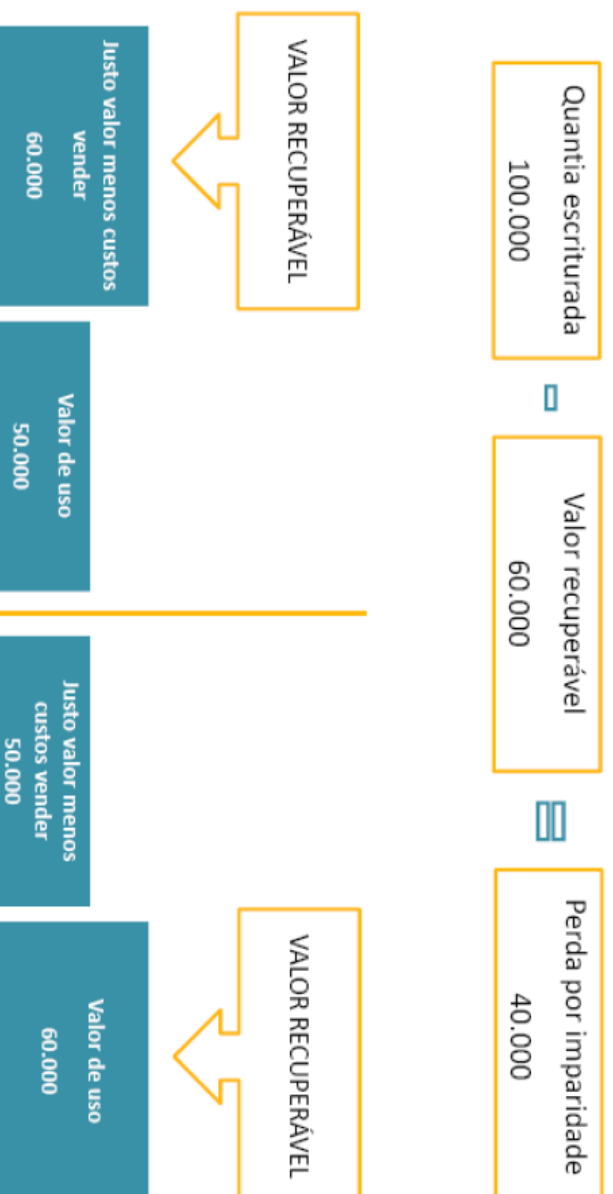
Mensuração Subsequente Imparidade



Fonte: Formação CTOC à Distância “SNC – Activos não correntes” – Sónia Monteiro / Jorge Mota

67

Mensuração Subsequente Imparidade



68

Mensuração Subsequente Imparidade

Uma entidade deve **avaliar**, à data de cada balanço, se há qualquer indicação de que um AFT possa estar em imparidade. Se qualquer indicação existir, a entidade **deve estimar a quantia recuperável do ativo**.

Ao avaliar se existe qualquer indicação de que um ativo possa estar em imparidade, uma entidade deve considerar **fontes externas e internas**.

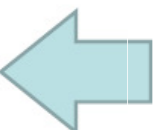
69

Mensuração Subsequente Imparidade

Revisão da depreciação

Após o reconhecimento de uma:

- ✓ Perda por imparidade
- ✓ Reversão de perda por imparidade



O valor da depreciação do activo tangível deve ser ajustado nos períodos futuros, de modo a imputar a quantia escriturada revista do activo (menos o valor residual, caso exista) numa base sistemática durante a vida útil remanescente.

70

Mensuração Subsequente Imparidade

Caso Prático 7 – Revisão da depreciação

Um bem do activo fixo tangível foi adquirido em 2 de Janeiro de N por 20.000 euros. A sua vida útil foi estimada em 5 anos. Considerou-se que o bem não tem valor residual e optou-se pela depreciação em linha reta.

No final de N+2, o valor recuperável do bem foi determinado em 6.000 euros.

Qual é o encargo com depreciação para cada um dos anos de vida útil (N a N+4)?

71

Mensuração Subsequente Imparidade

Ano	Cálculo	Depreciação
N	20.000/5	4.000
N+1	20.000/5	4.000
N+2	20.000/5	4.000
Perda por imparidade		2.000
N+3	6.000/2	3.000
N+4	6.000/2	3.000

72

Mensuração Subsequente Imparidade

Caso Prático 8

A entidade ABC detém um terreno, adquirido em N-3, cuja quantia escriturada é de 80.000 euros.

Feita uma avaliação a este ativo no fim do período N-1, a entidade apurou que o seu justo valor é de 74.000 euros, necessitando de incorrer em custos com a venda de 2.000 euros. O valor de uso do terreno apurado foi de 70.000 euros.

73

Mensuração Subsequente Imparidade

Caso Prático 8

Novamente à data de relato do período N, tendo em conta o desenvolvimento ambiental da área circundante, a entidade ABC voltou a pedir uma avaliação ao terreno, da qual resultou um justo valor de 75.000 euros (excluindo custos com a venda de 2.000 euros). Neste momento, o valor de uso do terreno era de 76.000 euros.

74

Mensuração Subsequente Imparidade

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
N-1	Perda por imparidade	655	Pl/ em AFT	8.000	
		439	Pl acumuladas		8.000
N	Reversão	439	Pl acumuladas	4.000	
		7625	Reversões/de Pl/AFT		4.000

75

Desreconhecimento

A quantia escriturada de um item do ativo fixo tangível deve ser **desreconhecida**:

- No momento da **alienação** (*v.g.* venda, locação, doação); ou
- Quando **não se espere BEF** do seu uso ou alienação.
- O **ganho ou perda** decorrente do **desreconhecimento** de um item do ativo fixo tangível deve ser incluído nos **resultados** quando o item for desreconhecido (a menos que a NCRF 9 – Locações exija de forma diferente numa venda e relocação). Os ganhos não devem ser classificados como **rédito**.

76

Desreconhecimento

O **desreconhecimento** da quantia escriturada de um AFT implica a sua retirada do Balanço, pelo que se sugere a eliminação, de forma separada, do custo do ativo, deduzido das perdas por imparidade acumuladas existentes (ver nota de enquadramento da conta 439), e das depreciações acumuladas, em contrapartida da respetiva conta de ganhos ou perdas resultantes do desreconhecimento (no caso de existirem).

Desreconhecimento

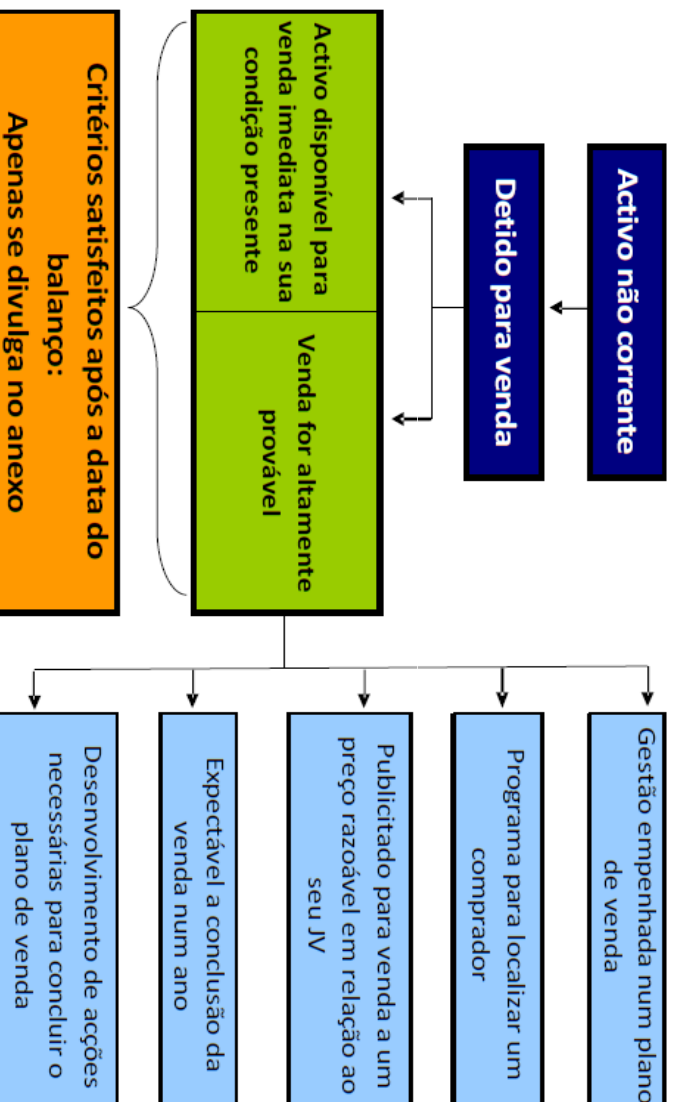
Descrição	Débito	Crédito
Eliminação das perdas por imparidade acumuladas	439	43x
Eliminação do custo do ativo	687 / 787	43x
Eliminação das depreciações acumuladas	438	687 / 787
Reconhecimento da retribuição (v.g. valor de venda, valor de sucata em caso de abate, valor da indemnização em caso de sinistro)	11 / 12 / 278	687 / 787

INTERLIGAÇÃO COM OUTRAS NORMAS

NCRF 8 ATIVOS NÃO CORRENTES DETIDOS PARA VENDA (ANCDPV)

79

Ativos Não Correntes detidos para Venda



80

Ativos Não Correntes detidos para Venda

Uma entidade deve **mensurar** um ativo não corrente classificado como detido para venda pelo **menor valor entre a sua quantia escriturada e o justo valor menos os custos de vender**.

Uma entidade **não deve depreciar (ou amortizar)** um ativo não corrente enquanto estiver classificado como detido para venda.

Quando se espera que a venda ocorra para além de um ano, a entidade deve mensurar os custos de vender pelo valor presente.

81

Ativos Não Correntes detidos para Venda Alterações no plano de venda

Se os requisitos para classificar um ativo não corrente como detido para venda já não estiverem satisfeitos, a entidade deve **cessar de classificar o ativo como detido para venda**.

Uma entidade deve mensurar os ativos que deixaram de ser classificados como detidos para venda pelo **valor mais baixo** entre:

- A sua quantia escriturada antes de o ativo ser classificado como detido para venda, ajustada a qualquer depreciação, amortização ou revalorização que teria sido reconhecida se o ativo não estivesse classificado como detido para venda; e
- A sua quantia recuperável à data da decisão posterior de não vender.

82

Ativos Não Correntes detidos para Venda

Exercício

A entidade ABC, SA dedica-se à produção de vestuário de todo o tipo. Após profunda reflexão estratégica, no ano N decidiu abandonar o ramo das roupas para bebés. Isto levou a que uma das suas instalações não fosse mais necessária, tendo a empresa optado por tentar vendê-la. Nesse sentido estão a ser levadas a cabo as devidas diligências para que se encontre comprador para as instalações.

A empresa opta pelo modelo do custo na contabilização dos seus ativos fixos tangíveis. As instalações encontram-se escrituradas por: 500.000 euros de valor bruto e 400.000 euros de depreciações acumuladas. O valor de mercado estimado é de 200.000 euros e os custos de vender rondam os 20.000 euros.

83

Ativos Não Correntes detidos para Venda

Exercício

Questão: Pretende-se os registos contabilísticos associados à reclassificação deste ativo, bem como os lançamentos referentes ao final do período, se aplicável.

Resolução: Pelos dados que nos são facultados é perceptível que as instalações cumprem os requisitos para serem classificadas como detidas para venda, pelo que deverão ser reconhecidas pelo menor valor entre a quantia escriturada e o justo valor menos os custos de vender. No final do ano, não existe qualquer gasto de depreciação a reconhecer.

84

Ativos Não Correntes detidos para Venda

Exercício

Descrição	Débito	Crédito	Quantia
Reclassificação das instalações	46		100.000
		43x	500.000
	438		400.000

INTERLIGAÇÃO COM OUTRAS NORMAS

NCRF 9
LOCAÇÕES

Locações

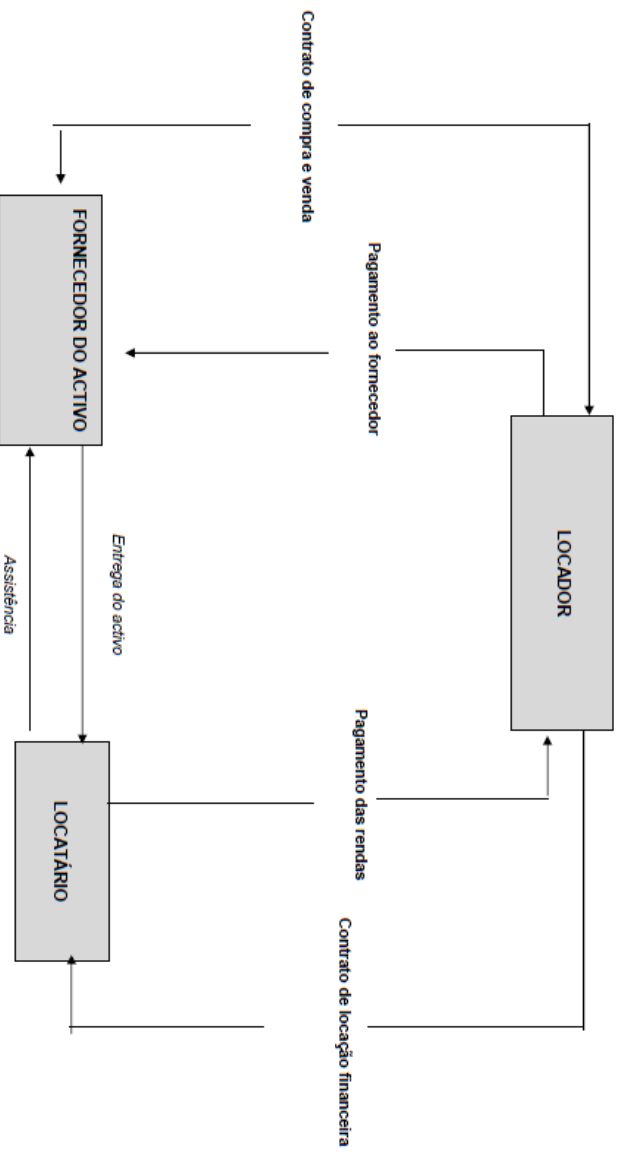
Locação – é um acordo pelo qual o locador transmite ao locatário, em troca de um pagamento ou série de pagamentos, o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado.

Locação financeira – é uma locação que transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse de um ativo. O título de propriedade pode ou não ser eventualmente transferido.

Locação operacional – é uma locação que **não seja** uma locação financeira.

87

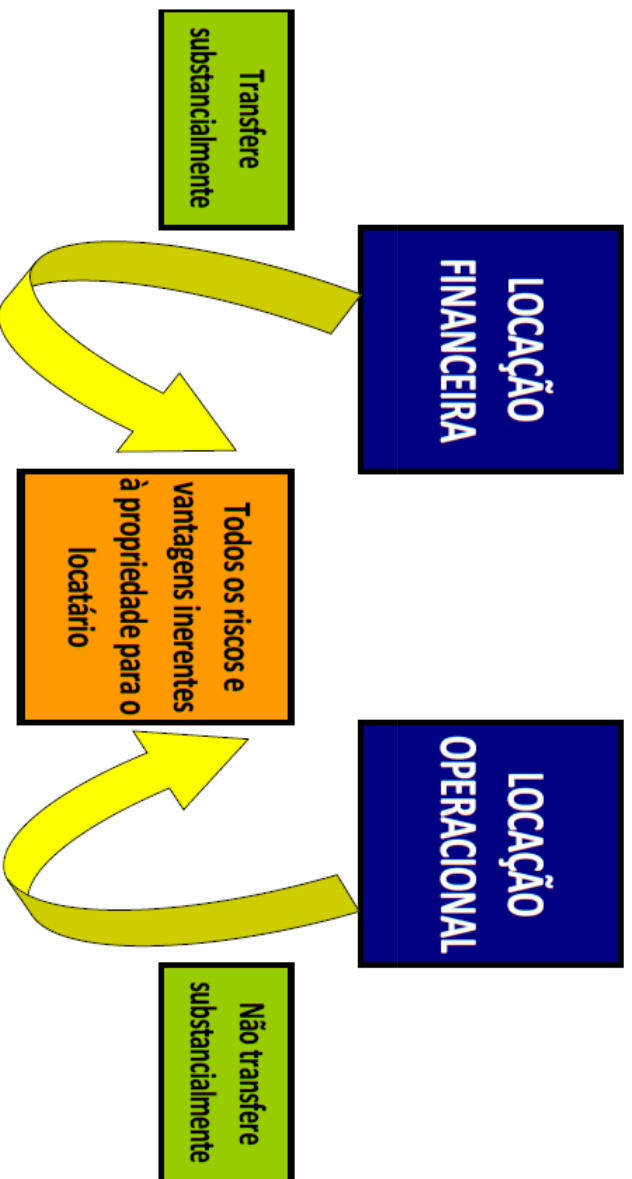
Locações



Fonte: Formação CTOC à Distância “SNC – Activos não correntes” – Sónia Monteiro / Jorge Mota

88

Locações

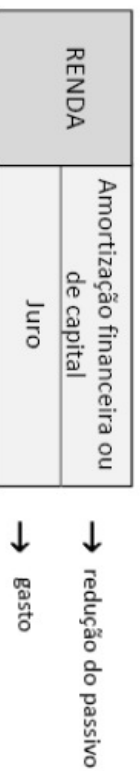


89

Locações Financeiras

Mensuração subsequente

✓ Pagamento das rendas



✓ Depreciação do activo

Consistente com a política adoptada em relação a activos depreciables possuídos pela entidade

MAS

É expectável o exercício da opção de compra

Período de vida útil

Não é expectável o exercício da opção de compra

Mínimo: (vida útil; duração contrato)

Período de depreciação

✓ Imparidade do activo → Aplicação da NCRF 12

90

Locações Financeiras

REGISTOS CONTABILÍSTICOS

✓ *Celebração do contrato*

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m)
Celebração de contrato de locação financeira	43X	2513	Mínimo: (justo valor; valor presente pagamentos mínimos)

✓ *Pagamento das rendas*

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m)
Pela redução do passivo	2513		Valor da amortização financeira (ou de capital)
Pelo encargo financeiro	6918		Valor do juro
Pelo valor pago		11 ou 12	Valor da renda

NOTA: Tratando-se da locação de um AFT que confira direito a dedução do IVA, há que considerar a débito a conta 2432-Estado e Outros entes Públicos – IVA dedutível

✓ *Depreciação do activo*

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m)
Pela depreciação anual	642	438	Quota de depreciação

91

Locações Financeiras

REGISTOS CONTABILÍSTICOS

✓ *Pelo exercício da opção de compra (final do prazo da locação)*

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m)
Pelo valor pago	2513	11 ou 12	Valor residual

✓ *Pela devolução do activo, pelo não exercício da opção de compra, no final do prazo da locação*

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m)
Pela desreconhecimento do activo	6871 ou 7871	43x	Valor inicial
Pela anulação das depreciações acumuladas	438	6871 ou 7871	Depreciações acumuladas
Pela redução do passivo	2513	6871 ou 7871	Valor residual

92

Locações Operacionais

Em substância **não se verifica uma venda do ativo.**

O bem é **propriedade do locador** e continuará a ser após o termo da locação.

As **rendas pagas** devem ser contabilizadas como um **gasto do período**, numa **base linear durante o prazo da locação.**

Conta 6261 – “FSE – Rendas e alugueres”

Resumo da contabilização

Tipos		Balanco	Demonstração dos resultados
Locação Financeira	Locatário	• Activo • Obrigação da locação • Depreciação acumulada • Redução da obrigação da locação	• Gastos financeiros • Gastos de depreciação
	Locador	• Contas a receber • Redução das contas a receber	• Rendimentos financeiros
Locação Operacional	Locatário	• Não aplicável	• Gastos - rendas
	Locador	• Activo • Depreciação acumulada	• Rendimentos – rendas • Gastos de depreciação

Venda seguida de Locação (Leaseback)

Uma operação de venda e *leaseback* consiste na venda de um ativo seguido da locação desse ativo pelo locador. Assim, a entidade apesar de vender esse ativo (ao locador) continua a utilizá-lo (como locatário).

O tratamento contabilístico de uma operação deste tipo depende do seu enquadramento como locação financeira ou operacional.

Se for considerada **locação financeira**, o eventual **lucro** deverá ser **diferido** para reconhecimento pelo **prazo da locação**.

95

EXEMPLO

Determinada entidade contrata junto do locador, em 1/12/N, uma locação de um veículo por um período de dois anos, com início em 1/12/n, liquidando de imediato a quantia de 15.000 euros.

Não há qualquer expectativa, nem intenção, nem indício de que a posse do ativo seja transferida no fim do contrato para o locatário.

Para além da referida quantia, o locatário paga uma renda mensal de 375 euros.

96

EXEMPLO

RESOLUÇÃO

Pelos dados enunciados, a quantia total a despendar com esta **locação operacional** é de 24.000 euros ($15.000 + 24 \times 375$).

Admitindo uma utilização idêntica durante os 24 meses do contrato, então o gasto a registar mensalmente será de 1.000 euros.

97

INTERLIGAÇÃO COM OUTRAS NORMAS

NCRF 11
PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO

98

Propriedade de Investimento – NCRF 11

Conceito:

(§ 5) 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, e não para:

(a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas (ativo fixo tangível); ou

(b) venda no curso ordinário do negócio (inventários).

3

Propriedade de Investimento – NCRF 11

Conceito:

(§5) Propriedade ocupada pelo dono: é a propriedade detida (pelo dono ou pelo locatário segundo uma locação financeira) para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas.

4

Propriedade de Investimento – NCRF 11

Exemplos de PI (§8):

- Terrenos detidos para valorização do capital a longo prazo e não para venda a curto prazo no curso ordinário de negócios;
- Terrenos detidos para uso futuro ainda não determinado (se uma entidade não tiver determinado que usará o terreno como propriedade ocupada pelo dono ou para venda a curto prazo no curso ordinário do negócio, o terreno é considerado como detido para valorização do capital, e como tal, como **propriedade de investimento**);
- Um edifício que seja propriedade da entidade (ou detido pela entidade numa locação financeira) e que seja locado segundo uma ou mais locações operacionais;
- Um edifício que esteja desocupado mas detido para ser locado segundo uma ou mais locações operacionais.

5

Propriedade de Investimento – NCRF 11

(§9) Exemplos do que não são PI

- Propriedades destinadas à venda no decurso ordinário da atividade comercial ou em vias de construção ou desenvolvimento para tal venda (NCRF 18 - Inventários) (v.g. propriedade adquirida exclusivamente com vista a alienação subsequente no futuro próximo ou para desenvolvimento e revenda);
- Propriedade que esteja a ser construída ou desenvolvida por conta de terceiros (NCRF 19 - Contratos de Construção);

6

Propriedade de Investimento – NCRF 11

(§9) Exemplos do que não são PI

- Propriedade ocupada pelo dono (NCRF 7 – Ativos Fixos Tangíveis), incluindo (entre outras coisas) propriedade detida para futuro uso como propriedade ocupada pelo dono, propriedade ocupada por empregados (paguem ou não os empregados rendas a taxas de mercado) e propriedade ocupada pelo dono aguardando alienação - e como tal evidenciada na conta 46);

7

Propriedade de Investimento – NCRF 11

Reconhecimento:

- A propriedade de investimento deve ser reconhecida como um ativo quando, e apenas quando:
 - (a) for provável que os futuros benefícios económicos que estejam associados à propriedade de investimento fluirão para a entidade;
 - e
 - (b) o custo da propriedade de investimento possa ser mensurado fiavelmente.

8

Propriedade de Investimento – NCRF 11

1 - Mensuração ao custo de aquisição:

Custo = Preço de Compra + Dispendios diretamente atribuíveis

Exemplos de dispendios diretamente atribuíveis:

- Remunerações profissionais por serviços legais;
- Impostos de transferência de propriedade;
- Outros custos de transação;

9

Propriedade de Investimento – NCRF 11

2 - Mensuração ao custo de produção:

O custo de uma propriedade de investimento de construção própria é o seu custo à data em que a construção ou desenvolvimento fique concluído. Até essa data, uma entidade aplica a NCRF 7. Nessa data, a propriedade torna-se propriedade de investimento e aplica-se a NCRF 11.

10

Propriedade de Investimento – NCRF 11

- a) Modelo do Custo
- b) Modelo do Justo Valor

Nota: Seja qual for o modelo escolhido, é exigido que a empresa determine o justo valor das propriedades de investimento, seja para a finalidade de mensuração (se adotar o modelo de justo valor) seja para divulgação (se adotar o modelo de custo).

11

Propriedade de Investimento – NCRF 11

a) Modelo do Custo

Após o reconhecimento inicial, uma entidade que escolha o modelo do custo deve mensurar todas as suas propriedades de investimento de acordo com os requisitos da NCRF 7 - AFT para esse modelo.

$$QE = CI - DA - PIA$$

12

Propriedade de Investimento – NCRF 11

b) Modelo do Justo Valor

Após o reconhecimento inicial, uma entidade que escolha o modelo do justo valor deve mensurar todas as suas propriedades de investimento pelo justo valor, excepto nos casos descritos no parágrafo 55 (i.e. quando não for possível determinar fiavelmente o justo valor)

Propriedade de Investimento – NCRF 11

Transferências

Ocupação pelo dono	PI 	AFT
Desenvolvimento com vista à venda	PI 	Inventários
Fim da ocupação do Dono	AFT 	PI
Início de uma locação operacional por TRF de Inventários	Inventário 	PI

Mensuração:

- Modelo de custo: Quantia escriturada
- Modelo do Justo Valor: Apurar o justo valor à data da transferência

Exemplo prático

A entidade **Fundo de Investimentos LCS** adquiriu a crédito, em fevereiro de N um edifício de escritórios por 8.000.000€ cuja **totalidade dos espaços se encontrava arrendada** à sede da principal marinha mercante de Lisboa. Estima-se uma vida útil para o edifício de 30 anos.

Devido à não aprovação desta aquisição por parte daquela empresa foi necessário recorrer aos tribunais acumulando-se entre **custas judiciais e advogados** cerca de 1.000.000€ (pagos a pronto), sem os quais não teria sido possível adquirir o prédio em questão.

No final de N o **justo valor do prédio** era de 10.000.000€.

111

Exemplo prático

Questão: Pretende-se os registos contabilísticos associados à aquisição do edifício, bem como os lançamentos que considerar pertinentes realizar em 31/12/N.

Assume-se que os 1.000.000€ de custas judiciais e advogados são diretamente atribuíveis ao ativo e apesar de se poderem considerar custos de arranque, ao serem necessários para trazer a propriedade à condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida, devem fazer parte do custo da Pl.

112

Exemplo prático

MODELO DO JUSTO VALOR

Data	Descrição	Débito	Crédito	Quantia
FEV. N	Aquisição do prédio	PI		1.000.000
FEV. N	Reconhecimento da dívida		OCP	1.000.000
FEV. N	Pagamento das custas judiciais e advogados		CX	1.000.000
DEZ. N	Valorização do prédio ao justo valor	PI	GAJV	1.000.000
Legenda: PI: Propriedade de Investimento (Balanço)				
OCP: Outras Contas a Pagar (Balanço)				
CX: Caixa e seus equivalentes (Balanço)				
GAJV: Ganhos por aumentos de Justo Valor (DR)				

Fonte: Vários autores (1...11). "As Novas Demonstrações Financeiras de acordo com as NIC". Áreas Editora, p. 22 (adaptado).

113

Exemplo prático

MODELO DO CUSTO

Data	Descrição	Débito	Crédito	Quantia
FEV. N	Aquisição do prédio	PI		1.000.000
FEV. N	Reconhecimento da dívida		OCP	1.000.000
FEV. N	Pagamento das custas judiciais e advogados		CX	1.000.000
DEZ. N	Depreciação do prédio	GDA	DAA	1.000.000
Legenda: PI: Propriedade de Investimento (Balanço)				
OCP: Outras Contas a Pagar (Balanço)				
CX: Caixa e seus equivalentes (Balanço)				
GDA: Gastos de Depreciações e Amortizações (DR)				
DAA: Depreciações e Amortizações Acumuladas (Balanço)				

Fonte: Vários autores (1...11). "As Novas Demonstrações Financeiras de acordo com as NIC". Áreas Editora, p. 22 (adaptado).

QUESTÕES DE EXAMES

115

Questões Exames

	EXAME	QUESTÕES
	11 – 03 - 2006	6 / 8 / 15 / 16
	08 – 07 - 2006	13 / 18
	14 – 04 - 2007	36
	07 – 07 - 2007	5
	17 – 11 - 2007	31
P	08 – 03 - 2008	6 / 38
O	21 - 06 - 2008	38 / 39
C	08 – 11 - 2008	14
	14 – 03 - 2009	8 / 38
	27 – 06 - 2009	10 / 36 / 40
	31 – 10 - 2009	38

116

Questões Exames

EXAME	QUESTÕES
13 – 03 - 2010	19
26 – 06 - 2010	10 / 12 / 15
30 – 10 - 2010	5 / 7
26 – 02 - 2011	7 / 8 / 17 / 18
18 – 06 - 2011	9
15 – 10 - 2011	5 / 9
11 – 02 - 2012	4 / 5 / 41 / 44
02 – 06 - 2012	8 / 44
20 – 10 - 2012	8
23 – 02 - 2013	20 / 21
29 – 06 - 2013	14 / 41
12 – 10 - 2013	13 / 14

117

Questões Exames

EXAME	QUESTÕES
01 – 02 – 2014	15 / 40 / 42
04 – 10 – 2014	34
31 – 01 – 2015	13 / 43
16 – 05 – 2015	13 / 14 / 45
03 – 10 – 2015	13 / 14 / 44 / 45
27 – 02 – 2016	9 / 10 / 11
04 – 06 – 2016	5 / 6 / 42
22 – 10 – 2016	7
18 – 02 – 2017	6 / 23
03 – 06 – 2017	12 / 14
14 – 10 – 2017	44
03 – 03 – 2018	6

118

Questões Exames

EXAME		QUESTÕES
30 – 06 – 2018		9 / 16
27 – 10 – 2018		19
S		
N		
C		