

Caso prático 2– Reconhecimento e Mensuração



Resolução:

- ✓ Os dispêndios incorridos na fase de pesquisa devem ser reconhecidos como gastos do período em que ocorrem. Assim, as **despesas relativas aos cozinheiros profissionais e à formulação, concepção e selecção de materiais (60.000€)** enquadram-se ainda na fase da pesquisa pelo que não devem ser reconhecidos como AFI.
- ✓ Os **dispêndios com a concepção, construção e teste do protótipo (70.000€)** respeitam os requisitos para serem reconhecidos como **activo enquadrando-se na fase de desenvolvimento e tendo em conta que o activo ficará concluído para comercialização** ainda no final do corrente ano;
- ✓ Relativamente aos gastos com a **formação do pessoal (10.000€)** estes **não se encontram directamente relacionados com o desenvolvimento do activo e a sua preparação para uso**, logo também devem ser reconhecidos como **gastos do período**.

Caso prático 3– Reconhecimento e Mensuração



Enunciado:

A entidade SNC, Lda. constituiu-se no ano N, com vista a operar no ramo das telecomunicações.

As despesas com a constituição da sociedade totalizaram 2.500,00 €, e respeitam a despesas de escritura, registo e honorários do advogado.

Durante esse ano a entidade realizou uma série de investimentos. No que respeita aos activos intangíveis, procedeu às seguintes aquisições, a crédito:

- ✓ aquisição de um *software de backup*, no valor de 6.000,00 €, cujo período de vida útil foi estimado em 3 anos;

- ✓ aquisição de uma licença de exploração de sistemas de telecomunicações móveis de terceira geração (3G), válida pelo prazo de 10 anos. Custo de aquisição: 15.000,00 €

- ✓ aquisição de uma patente para o desenvolvimento de um novo produto multimédia, por 100.000,00 €, que espera utilizar durante um período de 20 anos.

No âmbito do projecto de I&D desse novo produto multimédia, a entidade suportou durante o ano N gastos de pesquisa no valor de 25.000,00 €.

- ✓ Durante esse ano a entidade também incorreu em dispêndios no valor de 7.500,00 € relativos a uma campanha publicitária, e ainda em gastos com formação do pessoal no valor de 2.500,00 €.

Caso prático 3– Reconhecimento e Mensuração



Enunciado:

PEDIDOS:

1. Registos contabilísticos realizados durante o período N
2. Registo contabilístico das amortizações do período N, assumindo o uso do método da linha recta.

Resolução:

1. Registos contabilísticos realizados durante o período N

Despesas com a constituição da sociedade

Em alguns casos, o dispêndio é incorrido para proporcionar benefícios económicos futuros a uma entidade, mas nenhum activo intangível ou outro activo é adquirido ou criado que possa ser reconhecido. Nestes casos, o dispêndio é reconhecido como um gasto quando for incorrido.

NCRF 6 § 68

Descrição	Conta a debito	Conta a credito	Valor
Despesas com Constituição	62X -	121 – Banco XXX	2.500€

Carlos Plácido

203

Caso prático 3– Reconhecimento e Mensuração



Resolução:

1. Registos contabilísticos realizados durante o período N

Aquisição de activos intangíveis

Descrição	Conta a debito	Conta a credito	Valor
Software de Backup	443 – AFI – Programas de Computador	2711 – Fornecedores de Investimentos	6.000€
Licença 3G	444 - AFI - Propriedade industrial	2711 – Fornecedores de Investimentos	15.000€
Aquisição Patente	444 - AFI - Propriedade industrial	2711 – Fornecedores de Investimentos	100.000€

Despesas incorridas na fase da pesquisa (projecto de I&D)

Descrição	Conta a debito	Conta a credito	Valor
Despesas com pesquisa	Classe 6 consoante o Gasto	121XXX – Banco XXX	25.000€

Caso prático 3– Reconhecimento e Mensuração

Resolução:

1. Registos contabilísticos realizados durante o período N
Despesas incorridas na fase da pesquisa (projecto de I&D)

Descrição	Conta a debito	Conta a credito	Valor
Despesas com pesquisa	Classe 6 consoante o Gasto	121XXX – Banco XXX	25.000€

Nenhum activo intangível proveniente de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido. O dispêndio com pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido. (NCRF 6 § 53)

Na fase de pesquisa de um projecto interno, **uma entidade não pode demonstrar que existe um activo intangível que irá gerar benefícios económicos futuros prováveis.** Por isso, este dispêndio é reconhecido como um gasto quando for incorrido. (NCRF 6 § 54)

Caso prático 3– Reconhecimento e Mensuração



Resolução:

1. Registos contabilísticos realizados durante o período N Despesas com a publicidade e formação

Descrição	Conta a debito	Conta a credito	Valor
Despesas com Publicidade	6222 Publicidade e propaganda	1211XX – Banco XXX	7.500€
Despesas com Formação	638 Outros gastos com o pessoal	1211XX – Banco XXX	2.500€

Em alguns casos, o dispêndio é incorrido para proporcionar benefícios económicos futuros a uma entidade, mas nenhum activo intangível ou outro activo é adquirido ou criado que possa ser reconhecido.

Nestes casos, o dispêndio é reconhecido como um gasto quando for incorrido. (...) Outros exemplos de dispêndio que seja reconhecido como um gasto quando for incorrido incluem:

....

(b) Dispendios com actividades de formação.

(c) Dispendios com actividades de publicidade e promocionais.

NCRF 6 § 68

Caso prático 3 – Reconhecimento e Mensuração



Resolução:

2. Registo contabilístico das amortizações do período N, assumindo o uso do método da linha recta

Descrição	Conta a debito	Conta a credito	Valor
Software de Backup (6.000€/3)	6433 – Depreciações Exercício	4483 – Depreciações Acumuladas	2.000€
Licença 3G (15.000/10)	6434 – Depreciações Exercício	4484 – Depreciações Acumuladas	1.500€
Patente (100.000/20)	6433 – Depreciações Exercício	4483 – Depreciações Acumuladas	2.000€

Activos Intangíveis (§8)



Fiscalmente

Activos Intangíveis (§8)



Activos intangíveis:

NCRF 6 - FISCALMENTE

Em termos de mensuração, só é fiscalmente aceite o **modelo do custo**

Assim, para efeitos fiscais, o activo intangível, após o seu reconhecimento inicial, **é mensurado pelo custo de aquisição ou de produção deduzido das amortizações acumuladas** aceites nos termos do decreto regulamentar que vier disciplinar as depreciações e amortizações, e das **eventuais perdas de imparidade que consistam em desvalorizações excepcionais**

Activos Intangíveis (§8)



Activos intangíveis: **NCRF 6**
despesas de instalação

Contabilisticamente

As despesas de instalação que eram qualificadas como activos incorpóreos, e, como tal, sujeitas a depreciação, passam agora a ser obrigatoriamente reconhecidas como **gastos do período**

O tratamento fiscal segue o contabilístico

Activos Intangíveis (§8)



Activos intangíveis: NCRF 6
despesas de investigação

Contabilisticamente

Nos activos gerados internamente deve distinguir-se a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento. As despesas de pesquisa **são sempre gastos do período** (NCRF 6)

O tratamento fiscal segue o contabilístico

Activos Intangíveis (§8)



Activos intangíveis: NCRF 6

encargos com projecção económica plurianual

Fiscalmente é revista a obrigação de diferimento por três anos dos encargos de projecção económica plurianual (antigo n.º 4 do artigo 17.º do DR 2/90: encargos com campanhas publicitárias, despesas com emissão de obrigações, diferenças de câmbio desfavoráveis relativas ao período anterior à entrada em funcionamento dos activos, por exemplo)

Assim passa a ser seguido o regime contabilístico, ou seja, estes encargos são reconhecidos como gasto no período em que sejam efectivamente incorridos

Activos Intangíveis (§8)



Activos intangíveis: NCRF 6

encargos com projecção económica plurianual

Note-se, contudo, que o diploma que futuramente regulamentará as amortizações e depreciações (DR25/2009), inclui uma **disposição transitória** para este tipo de despesas, nos termos da qual aquelas que já tenham sido reconhecidas como gasto para efeitos contabilísticos e ainda não o tenham sido para efeitos fiscais, **concorrem para a formação do lucro tributável de acordo com o regime que vinha sendo adoptado**

Locações

Capítulo 9 da NCRF-PE / NCRF 8



Locações (9)

Classificação das Locações (9.1 a 9.4)



Definições

§ 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 à posse de um activo. O título de propriedade pode ou não ser eventualmente transferido.

§ LOCAÇÃO OPERACIONAL: é uma locação que não seja uma locação financeira.

Locações (9)

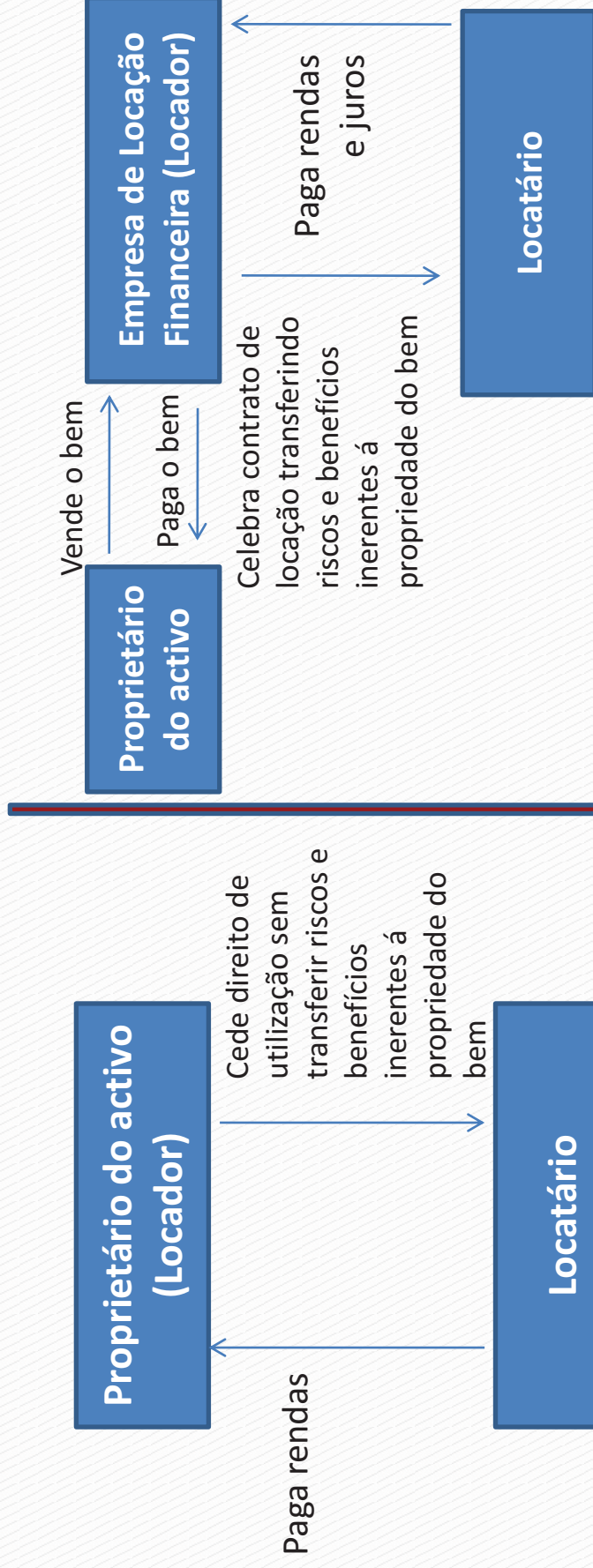
Classificação das Locações (9.1 a 9.4)



- ▶ A locação é classificada como **locação financeira** se ela transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade. (§ 9.1)
- ▶ A locação é classificada como **locação operacional** se ela não transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade. (§ 9.1)
- ▶ A classificação da locação como financeira ou operacional depende **da substância da operação e não da forma** do contrato. (§ 9.2)

Locações (9)

Classificação das Locações (9.1 a 9.4)



Locação Operacional

Locação Financeira

Locações (9)

Classificação das Locações (9.1 a 9.4)



- ▶ **Exemplos de situações classificáveis como *Locação Financeira* (§9.2)**
 - A locação **transfere a posse do activo** para o locatário no final do prazo da locação;
 - O locatário tem a opção **de comprar o activo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo que o justo valor à data** em que a opção se torna exercível tal que, no começo da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;
 - **O prazo da locação constitui a maior parte da vida económica do activo** mesmo se a posse não for transferida;
 - No início da locação o valor presente dos **pagamentos mínimos da locação é substancialmente todo o justo valor do activo** locado;
 - Os activos locados são de **natureza especializada tal que apenas o locatário os possa usar** a menos que sejam feitas grandes modificações.

Locações (9)

Classificação das Locações (9.1 a 9.4)



Os indicadores de situações que individualmente ou em combinação podem também conduzir a que uma locação seja **classificada como financeira** são: (§9.3)

- a) *Se o locatário puder cancelar a locação, as perdas do locador associadas ao cancelamento são suportadas pelo locatário;*
- b) *Os ganhos ou as perdas da flutuação no justo valor do residual caem no locatário* (por exemplo sob a forma de um abatimento na renda que iguale a maior parte dos proventos das vendas no fim da locação); e
- c) *O locatário tem a capacidade de continuar a locação por um segundo período com uma renda que seja substancialmente inferior à renda do mercado.*

Locações (9)

Classificação das Locações (9.1 a 9.4)



Sempre que não fique claro que os riscos e vantagens inerentes à posse sejam transferidos para o locatário, a locação deve ser classificada como operacional.

§ 9.4

Locações (9)

Classificação das Locações (9.1 a 9.4)



Locação Financeira	Locação Operacional
Transferência substancial de todos os riscos e benefícios inerentes à posse do activo	Não existe transferência substancial de todos os riscos e benefícios inerentes à posse do activo
Transferência da propriedade do activo no termo da locação	Não existe transferência de propriedade do activo no final da locação
Existência de opção de compra a um preço que torna expectável o exercício da opção	Não existe opção de compra do activo ou não é expectável que seja exercida a opção de compra
O valor presente dos PML é substancialmente igual ao justo valor do activo	Valor presente dos PML é substancialmente diferente do justo valor do activo
A natureza do activo locado só é apropriada para o locatário	Poderão existir diversos utilizadores do activo

Locações (§9)

LOCAÇÕES NAS DF DOS LOCATÁRIOS



Reconhecimento inicial de locações financeiras:

- ▶ Os locatários devem reconhecer **as locações financeiras como activos e passivos** nos seus balanços **por quantias iguais ao justo valor da propriedade locada ou, se inferior, ao valor dos pagamentos mínimos** da locação determinados no início da locação. Quaisquer **custos directos iniciais do locatário**, tais como de negociação e de garantia, **são adicionados à quantia reconhecida como activo.**

§ 9.5

▶ LOCAÇÕES FINANCEIRAS

- Em substância ocorreu uma **compra de um activo**.
- Assim, devem contabilizar as locações financeiras no seu **activo por contrapartida do passivo**.
- O valor a contabilizar será o **justo valor do bem locado ou, se inferior, o valor presente dos pagamentos mínimos durante a locação**.
- Os valores das **rendas pagas** são segregados entre **custo financeiro e amortização de capital**.

► LOCAÇÕES FINANCEIRAS

- O activo deve ser depreciado no caso de se tratar de um bem sujeito a depreciação.
- A política de depreciação a ser seguida deve ser a mesma aplicável aos demais activos.
- Se não houver segurança razoável que o locatário obterá a propriedade do bem no final da locação, o bem deve ser amortizado pelo menor entre o prazo da locação e a sua vida útil.
- Para determinar se um activo locado está em imparidade, uma entidade aplica a NCRF 12 – Imparidade de Activos.

Locações (§9) LOCAÇÕES NAS DF DOS LOCATÁRIOS



Mensuração Subsequente de **Locações Financeiras** (§9.6 e 9.7)

- ▶ Os pagamentos mínimos da locação devem ser repartidos entre o **encargo financeiro** (que deve ser imputado a resultados) e a **redução do passivo pendente**.
- ▶ As rendas contingentes devem ser debitadas como gastos do período.
- ▶ **A política de depreciação** dos activos locados **deve ser consistente com a dos activos depreciáveis possuídos** (NCRF 6 e 7). Se não houver certeza razoável que o locatário obtenha a propriedade no fim da locação, o activo deve ser totalmente depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, o que for mais curto.

Locações (§9) LOCAÇÕES NAS DF DOS LOCATÁRIOS



Locações Operacionais (§ 9.8)

Reconhecimento inicial de locações operacionais:

- ▶ **Os pagamentos de uma locação operacional devem ser reconhecidos como um gasto numa base linear durante o prazo de locação.**

Locações (§9) LOCAÇÕES NAS DF DOS LOCATÁRIOS



Divulgações (§7.1 e 7.2 Anexo reduzido)

- ▶ 7.1 — **Para locações financeiras**, os locatários devem divulgar para cada categoria de activo, a quantia escriturada líquida à data do balanço.
- ▶ 7.2 — **Para locações financeiras e operacionais**, os locatários devem divulgar uma descrição geral dos acordos de locação significativos incluindo, pelo menos, o seguinte:
 - i) *A base pela qual é determinada a renda contingente a pagar;*
 - ii) *A existência e cláusulas de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento; e*
 - iii) *Restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitam a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.*

Locações

LOCAÇÕES NAS DF DOS LOCADORES



Obviamente que uma entidade apenas pode efectuar uma locação operacional, visto os requisitos necessários para que uma entidade possa efectuar Leasing Financeiro, afastam-na logo do âmbito da aplicação desta norma

Locações (§9)

LOCAÇÕES NAS DF DOS LOCADORES



Locações Operacionais

- Em substância **não** se verifica uma venda do activo.
- 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, salvo se uma outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal do benefício do cliente.

Locações (§9)

LOCAÇÕES NAS DF DOS LOCADORES



Reconhecimento de locações Operacionais (§9.11^a 9.17)

- Os locadores **devem apresentar os activos sujeitos a locações operacionais nos seus balanços de acordo com a natureza do activo.** (§ 9.11)
- ▶ O rendimento proveniente de locações operacionais deve ser **reconhecido numa base linear durante o prazo da locação**, salvo se outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal em que o benefício do uso do activo locado seja diminuído por incentivo concedido pelo locador. (§9.12)

Locações (§9)

LOCAÇÕES NAS DF DOS LOCADORES



Reconhecimento de locações Operacionais (§9.11^a 9.17)

- ▶ **Os custos, incluindo a depreciação, incorridos para se obter o rendimento de locação são reconhecidos como um gasto. (§9.13)**
- ▶ **9.14 — Os custos directos iniciais incorridos pelos locadores ao negociar e aceitar uma locação operacional devem ser adicionados à quantia escriturada do activo locado e reconhecidos como um gasto durante o prazo da locação na mesma base do rendimento da locação. (§9.14)**

Locações (§9)

LOCAÇÕES NAS DF DOS LOCADORES



Reconhecimento de locações Operacionais (§9.11^a 9.17)

- ▶ 9.15 — A política de depreciação para activos locados depreciáveis deve ser consistente com a política de depreciação normal do locador para activos semelhantes, e a depreciação deve ser calculada de acordo com as disposições referentes a activos intangíveis e a activos fixos tangíveis.
- ▶ 9.16 — Para determinar se um activo locado ficou em **imparidade**, uma entidade aplica a NCRF 12 — Imparidade de Activos.
- ▶ 9.17 — Um locador fabricante ou negociante não reconhece qualquer lucro de venda ao celebrar uma locação operacional porque esta não é equivalente a uma venda.

Locações (9)

LOCAÇÕES NAS DF DOS LOCADORES



Divulgações de locações Operacionais (§7.3 Anexo reduzido)

► Os locadores devem fazer as seguintes divulgações para as locações operacionais:

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

Locações (\$9)



Principais mudanças Face ao POC

Carlos Plácido

234

Locações

Diferenças SNC POC



► RESUMO:

- Na óptica do Locatário mantém-se tudo de forma similar
 - Apenas são definidos um conjunto de conceitos e aprofundado o tratamento preconizado pela DC 25
- Na óptica do Locatário mantém-se tudo de forma similar
 - A DC 25 era omissa em relação a esta matéria, mas o tratamento que deveria ser dado a estas questões é o mesmo que o preconizado nesta capítulo da norma PE (bem como na NCRF 9).

Locações (§9)



Leaseback

NCRF 9 - Locações

Matéria Omissa na Norma PE

gaconta
RMAÇÃO

TRANSACÇÕES DE VENDA SEGUIDA DE LOCAÇÃO

- ▶ Se uma transação de venda seguida de locação resultar numa **locação financeira**, qualquer ganho obtido com a venda não deve ser imediatamente reconhecido como rendimento pelo vendedor/locatário, mas sim diferido e amortizado durante o prazo da locação.
- ▶ Se a transação de venda seguida de locação resultar numa **locação operacional** e a operação é estabelecida pelo justo valor, **qualquer lucro ou perda deve ser imediatamente reconhecido**.
- ▶ Se o preço de venda for abaixo do justo valor, qualquer lucro ou perda deve ser reconhecido, a menos que a perda esteja compensada por pagamentos futuros da locação abaixo do valor de mercado. Neste caso os lucros ou perdas devem ser diferidos.
- ▶ Se o preço de venda for acima do justo valor, o excesso deve ser diferido e amortizado durante o prazo da locação.

Locações (§9)



Fiscalmente

Locações

(artigo 25.º CIRC – IAS 17) NCRF 9:

CONTABILISTICAMENTE - Resumo

- ▶ Tratamento Diferenciado das locações **Operacionais vs Financeiras**
- ▶ Operações de relocação e de “sale and lease back”, o *ganho* não deve ser reconhecido no exercício, mas sim **diferido e amortizado durante o prazo da locação.** (§53 da NCRF 9)

Análise das alterações ao IRC



Locações

(artigo 25.º CIRC – IAS 17) NCRF 9:

FISCALMENTE

- ▶ Mantido o regime fiscal próprio relativamente às operações de relocação e de “sale and lease back” – Neutralidade Fiscal
- ▶ Mantida a exigência de consistência na classificação de uma mesma operação de locação pelo locatário e locador, introduzida pelo Despacho n.º5851/2004, de 25/03, do SEAF [n.º1, alínea b)]

Locações (\$9)



Exemplo de Aplicação

Carlos Plácido

241

Locações – Exemplo de Aplicação



Exemplo:

A entidade SNC, Lda. tinha, no ano 2004, boa capacidade de auto-financiamento, pelo que adquiriu, a pronto, um equipamento fabril por 100.000€ (VA), o qual é depreciado pelo método da linha recta, com vida útil de 8 anos.

Em Março do ano 2010, a entidade começou a sentir dificuldades de tesouraria e teve que negociar com uma locadora uma operação de venda (a pronto) do equipamento seguida de um contrato de locação financeira (leaseback), por um período de 5 anos, pelo mesmo valor da venda: 65.000€.

Quais os lançamentos referentes à operação de leaseback, realizados em Março do ano 2010, e os efeitos fiscais, tendo em consideração que foi atribuída à máquina (aquando do leaseback) uma estimativa de vida útil de 5 anos?

Se a venda seguida de locação resultar numa locação financeira, **a transacção é um meio pelo qual o locador proporciona meios financeiros ao locatário, com o activo como garantia**. Por esta razão não é apropriado considerar como rendimento um excesso do produto da venda sobre a quantia escriturada. Tal excesso, é diferido e amortizado durante o prazo da locação (NCRF 9 § 53)

Locações – Exemplo de Aplicação



Resolução: Pela alienação do equipamento

Descrição	Conta a debito	Conta a credito	Valor
Eliminação da Quantia Escriturada Bruta	282 – Rendimentos a Reconhecer	433 – AFT – Equipamento Básico	100.000€
Eliminação Depreciações Acumuladas	4383 – Depreciações Acumuladas	282 – Rendimentos a Reconhecer	75.000€
Reconhecimento Valor da Venda	121XX – Banco XXX		65.000€
		282 – Rendimentos a Reconhecer	65.000€

VA = 100.000,00 €

DA = $(100.000,00 \text{ €} / 8) * 6 \text{ anos} = 75.000,00 \text{ €}$

QE = Custo - Depreciações acumuladas (DA) até N-1 - Perdas por imparidade acumuladas

QE = 100.000,00 € - 75.000,00 € = 25.000,00 €

Ganho/perda = Valor de venda - Quantia escriturada = 65.000,00 € - 25.000,00 € = 40.000,00 €

Descrição	Conta a debito	Conta a credito	Valor
Pelo Valor do contrato	433 – AFT – Equipamento Básico	2513 – Financiamentos por Leasing	65.000€

Carlos Plácido

243

Locações – Exemplo de Aplicação



Resolução:

Pela alienação do equipamento

Descrição	Conta a debito	Conta a credito	Valor
Pela Regularização Anual do Rendimento Diferido	282 – Rendimentos a Reconhecer	7871 – Ganhos Alienação activos não Financeiros	8.000€
Depreciação do Exercício	6423 – Depreciações do Exercício	4383 – Depreciações acumuladas	13.000€
Rendimento a reconhecer em cada ano: Valor do ganho/n.º anos prazo locação = $40.000/5 = 8.000$			
Depreciação Exercício = Valor Depreciavel / vida útil remanescente = $65.000/5 = 13.000€$			

Em resumo em 2010 o Resultado Contabilístico relativo a este bem é de **-5.000€** (8.000-13.000); No entanto fiscalmente, fruto do principio da neutralidade fiscal o resultado deveria ser de -12.500 (Valor da depreciação que ocorreria se a operação de relocação não tivesse ocorrido).

Locações – Exemplo de Aplicação

Valores a reconhecer	Valores a reconhecer	Valores a corrigir (Q07)
2010 - Valor reconhecido Resultados -5.000€	2010 - Valor deveria ser Reconhecido -12.500€	2010 Deduzir 7.500€
2011 - Valor reconhecido Resultados -5.000€	2011 - Valor deveria ser Reconhecido -12.500€	2011 Deduzir 7.500€
2012 - Valor reconhecido Resultados -5.000€	2012 - Valor deveria ser Reconhecido 0€	2012 A Acrescer 5.000€
2013 - Valor reconhecido Resultados -5.000€	2013 - Valor deveria ser Reconhecido 0€	2013 A Acrescer 5.000€
2014 - Valor reconhecido Resultados -5.000€	2014 - Valor deveria ser Reconhecido 0€	2014 A Acrescer 5.000€

Contabilisticamente

Fiscalmente

Correcções

Em virtude de estarmos perante quantias escriturada que diferem da sua base de tributação, nos termos da NCRF 25 - Impostos sobre o Rendimento; Deveríamos considerar os **impostos diferidos, criados e subsequente utilização, na contabilização desta situação**

Carlos Plácido

Custo dos Empréstimos Obtidos

Capítulo 10 da NCRF-PE / NCRF 8



Custos dos empréstimos obtidos (§ 10)

Definição



► **Os custos de empréstimos obtidos incluem:**

- a) *Juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazo;*
- b) *Amortização de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos;*
- c) *Encargos financeiros com respeito a locações financeiras reconhecidas de acordo com o capítulo 9 — Locações; e*
- d) *Diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira até ao ponto em que sejam vistos como um ajustamento do custo dos juros.*

Custos dos empréstimos obtidos (§ 10)



► Regime geral:

- Reconhecimento custos dos empréstimos obtidos como um **gasto no período** em que sejam incorridos (§ 10.2)

► Excepção:

- Permite-se que, em circunstâncias excepcionais, **tais gastos possam ser capitalizados** (§10.3)

Importa destacar que a Capitalização destes custos **é Opcional!!!**

Custos dos empréstimos obtidos (§10)

Paragaconta
FORMAÇÃO

- ▶ Exemplos de gastos que podem ser capitalizados
- ▶ Custos de empréstimos obtidos que sejam **directamente atribuíveis** à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica
 - Tais custos **podem** ser capitalizados como **parte do custo desse activo**, quando seja provável que deles resultarão benefícios económicos futuros para a entidade e tais custos possam ser fiavelmente mensurados.

§ 10.3

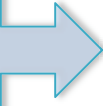
Custos dos empréstimos obtidos (§10)



► Activo se qualifica

- É um activo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para

venda. (10.4)



Logo podemos capitalizar custos de juros aos inventários o que não acontecia no POC

Custos dos empréstimos obtidos (§10) Custos Elegíveis para Capitalização



Fundos Pedidos especificamente para o “projecto”

- ▶ Até ao ponto em que sejam pedidos fundos emprestados especificamente com o fim de obter um activo que se qualifica, a **quantia dos custos de empréstimos obtidos elegível para capitalização** nesse activo deve ser determinada com o os custos reais dos empréstimos obtidos incorridos nesse empréstimo durante o período menos qualquer rendimento de investimento temporário desses empréstimos. (§10.5)

Custo (em juros) do Empréstimo deduzido de eventuais rendimentos de investimentos temporários dos fundos pedidos

Custos dos empréstimos obtidos (§10) Custos Elegíveis para Capitalização



Fundos Pedidos de forma Geral

Na medida em que os fundos sejam pedidos de uma forma geral e usados com o fim de obter um activo que se qualifica, a quantia de custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização deve ser determinada pela aplicação de uma taxa de capitalização aos dispêndios respeitantes a esse activo.

A taxa de capitalização deve ser a **média ponderada dos custos de empréstimos obtidos** aplicável aos empréstimos contraídos pela entidade que estejam em circulação no período, que não sejam empréstimos contraídos especificamente com o fim de obter um activo que se qualifica.

A quantia dos custos de empréstimos obtidos capitalizados durante um período não deve exceder a quantia dos custos de empréstimos obtidos incorridos durante o período.

Custos dos empréstimos obtidos (§10) Custos Elegíveis para Capitalização



Fundos Pedidos de forma Geral

Exemplo:

A empresa A, tem um conjunto de empréstimos, todos pedidos de forma geral, no montante médio ao longo do período de 200.000€; o custo total de juros incorrido foi de 8.000€; ao activo elegível foram imputados dispêndios ao longo do período no total de 100.000€.

Determine os juros a capitalizar neste activo

Taxa capitalização	=	$\frac{\text{Custo total de juros incorridos}}{\text{Montante médio dos fundos pedidos}}$	=	$\frac{8.000}{200.000}$	=	4%
--------------------	---	---	---	-------------------------	---	----

$$\text{Custos a capitalizar} = 4\% * 100.000 = 4.000\text{€}$$

Custos dos empréstimos obtidos (§10)

Capitalização



► **A capitalização dos custos do empréstimo como parte do custo de um activo deve começar quando:**

- a) Os dispêndios com o activo estejam a ser incorridos;
- b) Os custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos; e
- c) As actividades que sejam necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso.

§ 10.8

A quantia escriturada média do activo durante um período, incluindo os custos de empréstimos obtidos previamente capitalizados é normalmente uma aproximação razoável dos dispêndios aos quais a taxa de capitalização é aplicada nesse período (isto para os empréstimos não específicos) (§10.9)

Custos dos empréstimos obtidos (§10)

Capitalização



Suspensão da Capitalização:

- ▶ A capitalização dos custos dos empréstimos obtidos deve ser suspensa durante os períodos extensos em que o desenvolvimento das actividades a que se refere o parágrafo 10.8 (c) seja interrompido.
 - ▶ § 10.10

Custos dos empréstimos obtidos (§10)

Capitalização



Terminus da Capitalização:

- ▶ A capitalização dos custos dos empréstimos obtidos deve cessar quando substancialmente todas as actividades necessárias para preparar o activo elegível para o seu uso pretendido ou para a sua venda estejam concluídas. (10.11)
- ▶ Quando a construção de um activo que se qualifica for concluída por partes e cada parte estiver em condições de ser usada enquanto a construção continua noutras partes, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos deve cessar quando todas as actividades necessárias para preparar essa parte para o seu pretendido uso ou venda estejam concluídas. (§ 10.12)

Custos dos empréstimos obtidos (§10)

Divulgações



- ▶ 8 — Custos de empréstimos obtidos:
- ▶ 8.1 — As demonstrações financeiras devem divulgar:
 - a) *A política contabilística adoptada nos custos dos empréstimos obtidos;*
 - b) *A quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período; e*
 - c) *A taxa de capitalização usada para determinar a quantia do custo dos empréstimos obtidos elegíveis para capitalização.*



Diferenças Face ao POC

Custos dos empréstimos obtidos (§10) Diferenças SNC vs POC



- ✓ A possibilidade de capitalização de juros, no POC limitada às imobilizações, é alargada aos inventários.
- ✓ Em caso de Suspensão da obra, a capitalização dos custos em juros tem de ser suspensa (POC omissio.)
- ✓ Fundos pedidos de forma geral podem ser imputados, através da taxa média, aplicada aos dispêndios específicos do activo (POC omissio)
- ✓ Divulgação da política adoptada (POC era omissio)

Fiscalmente

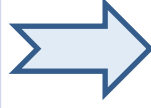
Custos com Empréstimos (§10)



Aceite na íntegra o tratamento contabilístico

Opção como Gasto

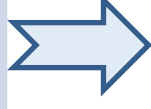
- REDUZ carga fiscal
- REDUZ RLE
- resultados futuros (>), porque não são afectados pela depreciação dos juros que se capitalizaram;



Difere o pagamento de impostos

Opção Capitalizar

- AUMENTA carga fiscal
- AUMENTA RLE
- resultados futuros (<), porque são afectados pela depreciação dos juros que se capitalizaram;



Antecipa o pagamento de impostos



Exemplos de Aplicação

Custos dos empréstimos obtidos (§10)

Exemplos:



Questão:

Os gastos de financiamento associados aos activos fixos tangíveis que são capitalizáveis,

- 1. devem ser depreciados durante o período da dívida que os provocou;*
- 2. atenta a característica inerente à sua intangibilidade, devem ser amortizados durante o período usado pela empresa para os seus intangíveis*
- 3. devem ser depreciados durante o período de vida útil do bem.*

R.: Quando os gastos de financiamento são capitalizados, passam a fazer parte do custo produção, devendo, por conseguinte, ser depreciados durante o período de vida útil do bem, logo a resposta correcta é a 3

Inventários

Capítulo 11 da NCRF-PE / NCRF 18



Inventários (§11)

Definição



- ▶ **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.
- ▶ **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.

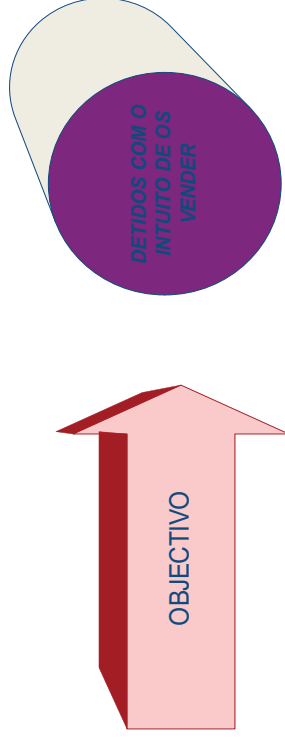
Inventários (§11) Definição



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.*

§11.1



**DIRECTA OU
INDIRECTAMENTE**

Inventários (§11) Definição



3 INVENTÁRIOS E ACTIVOS BIOLÓGICOS *

31 Compras

32 Mercadorias

33 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo

34 Produtos acabados e intermédios

35 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos

36 Produtos e trabalhos em curso

37 Activos biológicos

38 Reclassificação e regularização de inventários e activos biológicos

39 Adiantamentos por conta de compras

Inventários (§11)



Mensuração

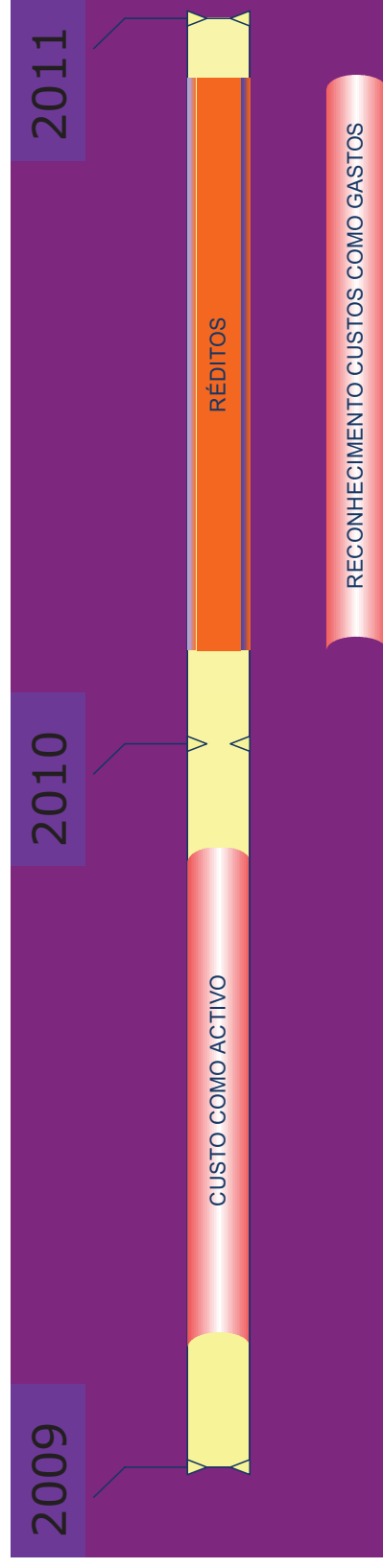
Inventários (§11)



Inventários

(artigo 26.º CIRC – IAS 2) NCRF 18:

A quantia do custo é reconhecida como um activo e deve ser transportada até que os réditos relacionados sejam reconhecidos.



Inventários (§11) Mensuração



Mensuração inicial: Custo de aquisição ou Produção

Mensuração Subsequente:

Os inventários devem ser mensurados pelo **mais baixo** de entre: (§11.1)

- ✓ O **custo**
- ✓ Ou **valor realizável líquido**

Inventários (§11) Custos dos inventários



- ▶ O custo dos inventários deve incluir todos os:
 - a) **Custos de compra,**
 - b) **custos de conversão (custos de transformação) e**
 - c) **outros custos** incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais.
- (§11.2)

Inventários (§11)

Custos dos inventários



- ▶ Os **custos de compra** de inventários incluem o **preço de compra**, **direitos de importação** e **outros impostos** (que não sejam os subsequentemente recuperáveis das entidades fiscais pela entidade) e **custos de transporte, manuseamento e outros custos directamente atribuíveis** à aquisição de bens acabados, materiais e de serviços. **Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes deduzem-se na determinação dos custos de compra.**
 - § 11.3
- ▶ Uma entidade pode comprar inventários com condições de **liquidação diferida**. Quando o acordo contenha efectivamente um **elemento de financiamento**, esse elemento, por exemplo uma diferença entre o preço de compra para condições de crédito normais e a quantia paga, é reconhecido **como gasto de juros** durante o período do financiamento.
 - ▶ §11.4

Inventários (§11) Custos dos inventários



Inventários - Contabilisticamente

(artigo 26.º CIRC – IAS 2) NCRF 18:

✓ **Custo de conversão:**

1/2

Incluem:

custos directamente relacionados com as unidades de produção

tais como ➡ mão de obra directa.

(NCRF 18 §12 e NCRF-PE 11.5)

Inventários (§11) Custos dos inventários



Inventários - Contabilisticamente

(artigo 26.º CIRC – IAS 2) NCRF 18:

✓ **Custo de conversão:**

2/2

Também incluem uma imputação sistemática de:

- ✓ de gastos gerais de produção fixos
- ✓ de gastos gerais de produção variáveis

que sejam incorridos ao converter matérias em bens acabados.

(NCRF 18 §12 e NCRF-PE 11.5)

Inventários (§11) Custos dos inventários



Inventários - Contabilisticamente

(artigo 26.º CIRC – IAS 2) NCRF 18:

✓ **Gastos gerais de produção fixos:**

custos indirectos de produção que permaneçam relativamente constantes independentemente do volume de produção.

Exemplo: depreciação e manutenção de edifícios e de equipamento de fábricas e os custos de gestão e administração da fábrica.

(NCRF 18 §12 e NCRF-PE 11.5)

Inventários (§11) Custos dos inventários



Inventários - Contabilisticamente
(artigo 26.º CIRC – IAS 2) NCRF 18:

✓ Gastos gerais de produção variáveis:

Custos indirectos de produção que variam directamente, ou quase directamente, com o volume de produção.

Exemplo: materiais indirectos.

(NCRF 18 §12 e NCRF-PE 11.5)

Inventários (§11)

Custos dos inventários



► **Os custos de conversão de inventários incluem os custos:**

- a) **Directamente relacionados com as unidades de produção**, tais como mão de obra directa.
- b) Também incluem uma imputação sistemática de **gastos gerais de produção fixos e variáveis** que sejam incorridos ao converter matérias em bens acabados.
 - i. Os gastos gerais de produção fixos são os custos indirectos de produção que permaneçam relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e manutenção de edifícios e de equipamento de fábricas e os custos de gestão e administração da fábrica.
 - ii. Os gastos gerais de produção variáveis são os custos indirectos de produção que variam directamente, ou quase directamente, com o volume de produção tais como materiais indirectos.

§ 11.5

Inventários (§11) Custos dos inventários



Inventários - Contabilisticamente
(artigo 26.º CIRC – IAS 2) NCRF 18:

A imputação de gastos gerais de produção fixos aos
custos de conversão é baseada na capacidade
normal das instalações de produção.

(NCRF 18 §13 e NCRF-PE 11.6)

Inventários (§11) Imputação Gastos Gerais Produção



- ▶ A imputação de gastos gerais de produção **fixos** aos custos de conversão é baseada na **capacidade normal das instalações de produção**.
- ▶ A **capacidade normal** é a produção que se espera que seja atingida em média durante uma quantidade de períodos ou de temporadas em circunstâncias normais.
- ▶ A quantia de gastos gerais de produção fixos imputada a cada unidade de produção não é aumentada como consequência de baixa produção ou de instalações ociosas.
- ▶ Os gastos gerais não imputados são reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.
- ▶ Em períodos de produção anormalmente alta, a quantia de gastos gerais de produção fixos imputados a cada unidade de produção é diminuída a fim de que os inventários não sejam mensurados acima do custo.
- ▶ Os gastos gerais de produção **variáveis** são **imputados a cada unidade de produção na base do uso real das instalações de produção**.

▶ § 11.6

Inventários (§11) Imputação Gastos Gerais Produção



Produtos conjuntos e subprodutos

- ▶ Um processo de produção pode resultar na produção simultânea de mais de um produto. Este é o caso, por exemplo, quando sejam produzidos produtos conjuntamente ou quando haja um produto principal e um subproduto.
- ▶ Quando os custos de conversão de cada produto não sejam separadamente identificáveis, eles são imputados entre os produtos por um critério racional e consistente.
- ▶ A imputação pode ser baseada, por exemplo, no **valor relativo das vendas de cada produto**, seja na fase do processo de produção quando os produtos se tornam separadamente identificáveis, seja no acabamento da produção.
- ▶ A maior parte dos subprodutos, pela sua natureza, são imateriais. Quando seja este o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizável líquido e este valor é deduzido do custo do produto principal. Como consequência, a quantia escriturada do produto principal não é materialmente diferente do seu custo.

§ 11.7

Inventários (§11)

Outros custos



Outros custos a incluir em inventários

- ▶ Outros custos somente são incluídos nos custos dos inventários até ao ponto em que **sejam incorridos para os colocar no seu local e na sua condição actuais**. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos inventários gastos gerais que não sejam industriais ou os custos de concepção de produtos para clientes específicos. (§11.8)
- ▶ Em circunstâncias limitadas, os custos de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos inventários. Estas circunstâncias estão identificadas no capítulo 10 — Custos de Empréstimos Obtidos. (§11.9)

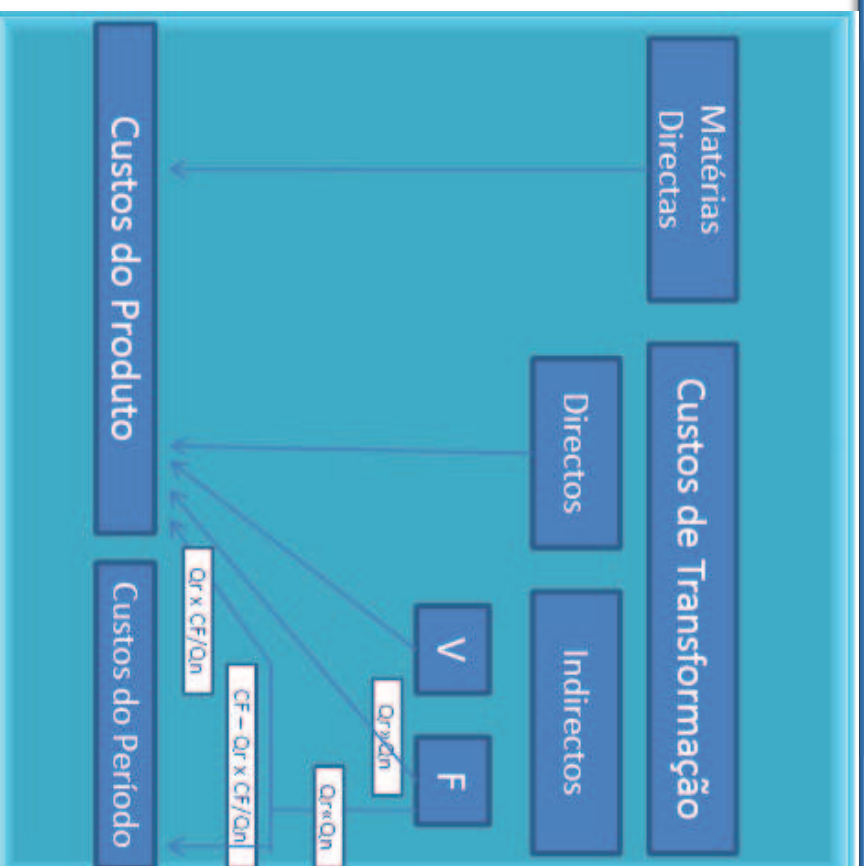
Inventários (§11)

Custos a excluir dos Inventários



- ▶ Exemplos de **custos excluídos** do custo dos inventários e reconhecidos como gastos do período em que sejam incorridos:
 - a) **quantias anormais de materiais desperdiçados**, de mão de obra ou de outros custos de produção;
 - b) **custos de armazenamento**, a menos que esses custos sejam necessários ao processo de produção antes de uma nova fase de produção;
 - c) **gastos gerais administrativos** que não contribuam para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais; e
 - d) **custos de vender**.

Inventários (§11) Custos dos Inventários



Inventários (§11)

Custos dos Inventários de um Prestador de Serviços



- ▶ Desde que os prestadores de serviços tenham inventários, estes **são mensurados pelos custos da respectiva produção**. Esses custos consistem sobretudo:
 - **Nos custos de mão -de -obra e**
 - **Outros custos com o pessoal** directamente envolvido na prestação do serviço, incluindo pessoal de supervisão, e
 - **Os gastos gerais atribuíveis**. (incluindo materiais)

§11.11

Exemplo uma oficina que tem uma reparação num veículo a meio em 31/12

Inventários (§11)

Custos dos Inventários de um Prestador de Serviços



Custos Excluídos

- ▶ A mão -de -obra e outros custos relacionados com as vendas e com o pessoal geral administrativo não são incluídos, mas são **reconhecidos como gastos do período em que sejam incorridos**. O custo dos inventários de um prestador de serviços não inclui as margens de lucro nem os gastos gerais não atribuíveis que muitas vezes são incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

§ 11.11

Inventários (§11)

Custo do produto agrícola colhido proveniente de activos biológicos  Bragaconta **FORMAÇÃO**

- ▶ Os inventários que compreendam o produto agrícola que uma entidade tenha colhido proveniente dos seus activos biológicos são mensurados, no reconhecimento inicial, pelo **seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda na altura da colheita**. Este é o custo dos inventários à data para aplicação desta Norma.
- ▶ Considera -se uma aproximação razoável do justo valor as cotações oficiais de mercado, designadamente as disponibilizadas pelo Sistema de Informação de Mercados Agrícolas.

▶ § 11.12

Inventários (§11) Técnicas para a mensuração do custo



- ▶ As técnicas para a mensuração do custo de inventários, tais como o método do **custo padrão** ou o **método de retalho**, **podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo.**
- ▶ **Os custos padrão** tomam em consideração os níveis normais dos materiais e consumíveis, da mão -de -obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva. Estes devem ser regularmente revistos e, se necessário, devem sê-lo à luz das condições correntes.

§ 11.13

Inventários (§11) Fórmulas de custeio



- ▶ O custo dos inventários de itens que não sejam geralmente intermutáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projectos específicos deve ser atribuído pelo uso da **identificação específica dos seus custos individuais**. (§11.15)
- ▶ O custo dos inventários, que não sejam os tratados no parágrafo anterior, deve ser atribuído pelo uso da fórmula “**primeira entrada, primeira saída**” (FIFO) ou da **fórmula do custeio médio ponderado**. Uma entidade deve usar a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade. Para os inventários que tenham outra natureza ou uso, poderão justificar-se diferentes fórmulas de custeio. (§11.16)

Inventários (§11) Mensuração



RELEMBRANDO:

Os inventários devem ser mensurados pelo **mais baixo** de entre:

- ✓ O **custo**
- ✓ ou o **valor realizável líquido**

§11.1

Inventários (§11)

Valor realizável líquido



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.**

- ▶ Anexo I á NCRF-PE

PREÇO DE VENDA ESTIMADO NO DECURSO ORDINÁRIO DA ACTIVIDADE EMPRESARIAL

(-)

OS CUSTOS ESTIMADOS DE ACABAR O INVENTÁRIO

(-)

OS CUSTOS ESTIMADOS NECESSÁRIOS PARA EFECTUAR A VENDA

Inventários (§11)

Valor realizável líquido



- ▶ O custo dos inventários pode não ser recuperável se esses inventários estiverem **danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído.**
- ▶ O custo dos inventários pode também não ser recuperável se **os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado.**

Inventários (§11)

Valor realizável líquido



- ▶ A prática de reduzir o custo dos inventários (*write down*) para o *valor realizável líquido* é consistente com o ponto de vista de que os **ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que previsivelmente resultariam da sua venda ou uso.**
- ▶ Os materiais e outros consumíveis detidos para o uso na produção de inventários não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles serão incorporados sejam vendidos pelo custo ou acima do custo. (11.18)

Inventários (§11)



Exemplo de Aplicação

Inventários (§11)

Valor realizável líquido



Exemplo:

- ▶ A Empresa A detém no seu Stock 10.000 kg de aço cujo custo aquisição foi 1€/KG; o preço do aço no mercado é de 0.5€/KG.
- ▶ Qual o valor a incluir no inventário se a empresa:
 - a) Se dedicasse à compra e venda de aço
 - a) Custo = 10.000
 - b) Valor realizável = 5.000
 - ==> Valor Inventario = 5.000 (reconhecida a imparidade de 5.000
 - b) Utilizasse o aço na sua produção
 - a) Custo = 10.000
 - b) Valor realizável – neste caso é necessário analisar o valor dos PA
 - ==> logo Valor Inventario = 10.000

Inventários (§11)



Reconhecimento como Gastos

Inventários (§11)

Reconhecimento como Gasto



- ▶ Quando os inventários **forem vendidos**, a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respectivo **rédito seja reconhecido**. (§11.20)
 - Custo das Vendas – levado às diferentes subcontas da 61
- ▶ A quantia de qualquer **ajustamento dos inventários** para o valor realizável líquido e todas as perdas de inventários devem ser reconhecidas como um **gasto do período em que o ajustamento ou perda ocorra**. (§11.20)
 - Registo de uma imparidade (652/3X9)

Inventários (§11) Reversão/Anulação Imparidades



Itens
Vendidos

A quantia de qualquer **reversão do ajustamento de inventários**, proveniente de um aumento no valor realizável líquido, deve ser reconhecida como **uma redução na quantia de inventários reconhecida como um gasto no período em que a reversão ocorra. i.e nos custos das vendas** (§11.20)

Anulação da Imparidade Registrada dos itens vendidos – 3X9/61X

Itens **não**
Vendidos

Quando as circunstâncias que anteriormente resultavam em ajustamento ao valor dos inventários deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido (...) **a quantia do ajustamento é revertida** (i.e. a reversão é **limitada à quantia do ajustamento original**) (...) Isto ocorre, por exemplo, quando um item de inventários que é escriturado pelo valor realizável líquido (...) está ainda detido num período posterior e o seu preço de venda aumentou. (§11.19)

Reversão da Imparidade de Itens que permanecem em stock – 3X9/7622

Inventários (§11)

Reconhecimento como Gasto



- ▶ **Alguns inventários podem ser imputados a outras contas do activo**, como por exemplo, inventários usados como um componente de activos fixos tangíveis de construção própria. Os inventários imputados desta forma a um outro activo, são reconhecidos como um gasto durante a vida útil desse activo. (§11.21)

Inventários (§11)



Divulgações

Inventários (§11)

Divulgações



- ▶ 9.1 — As demonstrações financeiras devem divulgar:
 - a) *As políticas contabilísticas adoptadas na mensuração dos inventários, incluindo a fórmula de custeio usada;*
 - b) *A quantia total escriturada de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas para a entidade;*
 - c) *A quantia de inventários escriturada pelo justo valor menos os custos de vender;*
 - d) *A quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período;*
 - e) *A quantia de qualquer ajustamento de inventários reconhecida como um gasto do período de acordo com o parágrafo 11.20;*

Inventários (§11)

Divulgações



- a) *A quantia de qualquer reversão de ajustamento que tenha sido reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período de acordo com o parágrafo 11.20;*
- b) *As circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de um ajustamento de inventários de acordo com o parágrafo 11.20; e*
- c) *A quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.*

Inventários (§11)



SNC vs POC

Inventários (§11)

SNC vs POC



- ✓ O LIFO deixa de ser aceite como critério de Valorimetria
- ✓ A imputação dos gastos industriais fixos aos custos de conversão passa a ser feita, obrigatoriamente em função da capacidade normal, enquanto no POC está era uma das opções
- ✓ O SNC permite a inclusão dos custos de financiamento nos inventários o POC não permitia
- ✓ No SNC a entidade deve usar a mesma formula de custo para inventários de natureza semelhante, o POC era omissivo nesta matéria.

Inventários (§11)



Fiscalmente

Inventários (§11)



Inventários - Ajustamentos

(artigo 28.º CIRC – IAS 2) NCRF 18:

Com os novos normativos contabilísticos, o regime fiscal dos inventários aproxima-se mais do tratamento contabilístico.

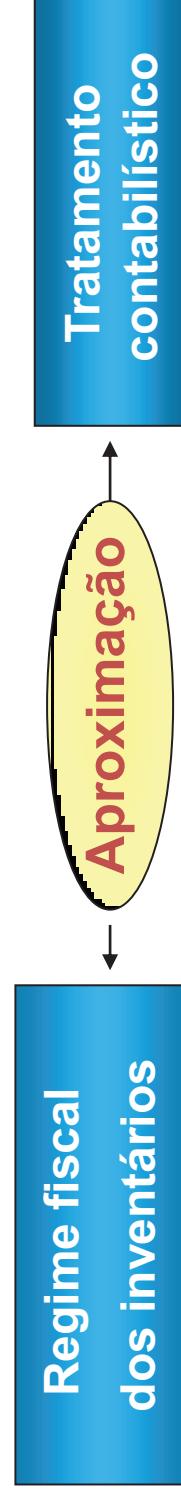
São dedutíveis no apuramento do lucro tributável os **ajustamentos em inventários** reconhecidos no período de tributação até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respectivo valor realizável líquido (VRL) referido à data do balanço, quando este for inferior àquele (nº1 do artigo 28º do CIRC)

Inventários (§11)



Inventários - Ajustamentos

(artigo 28.º CIRC – IAS 2) NCRF 18:



- ▶ No cálculo do “ajustamento” passa a ser deduzido ao custo o VRL, o que significa **passar a aceitar a dedução dos gastos previsíveis de acabamento e venda.** (nº2 artigo 8º do CIRC)

Inventários (§11)



Inventários – Inclusão de custos de empréstimos obtidos (NCRF 10) (artigo 26.º CIRC – IAS 2) NCRF 18:

- ▶ No caso de os inventários requererem um período superior a um ano para atingirem a sua condição de uso ou venda, incluem -se no custo de aquisição ou de produção, os **custos de empréstimos obtidos** que lhes sejam **directamente** atribuíveis de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável (nº2 do artigo 26º do CIRC)

Inventários (§11)



Inventários – Resumo

(artigo 26.º CIRC – IAS 2) NCRF 18:

FISCALMENTE

- ▶ No cálculo do ajustamento passa a ser utilizado o valor realizável líquido, embora com a definição prevista no Código
- ▶ Deixa de ser permitida a utilização do método LIFO
- ▶ Passa a ser possível Capitalizar os Encargos Financeiros nos Inventários

Inventários (§11)



Exemplo de Aplicação

Inventários (§11)

Exemplo



Exemplo: Adaptado de SNC explicado

A produção de aguardente velha implica o seu armazenamento por 15 anos. Como tratar o custo de armazenagem

Resposta: O Custo de armazenagem deve ser capitalizado, pois apesar de em regra não o dever ser, esta situação está excepcionada

Inventários (§11)

SNC vs POC



Exemplo: Adaptado de SNC explicado

Onde se deve contabilizar a reversão no período, de uma redução, por imparidade, de inventários de períodos anteriores?

Resposta: A reversão deve ser deduzida ao montante do custo das vendas

INVENTÁRIOS

igaconta
RMAÇÃO

CASO PRÁTICO n.º 5:

Em 2009-12-31, uma dada empresa verificou a necessidade de efectuar um ajustamento para depreciação de existências, tendo em conta os seguintes elementos:

- ▶ custo de aquisição dos inventários: 3.530
- ▶ preço de mercado dos inventários: 3.200
- ▶ valor realizável líquido: 3.000

Quais os procedimentos a adoptar pela empresa e respectivas consequências fiscais?

INVENTÁRIOS

igaconta
RMAÇÃO

RESOLUÇÃO:

Contabilisticamente:

- ✓ no exercício de 2009 reconhece o ajustamento de existências: 330 (3.530 – 3.200)
- ✓ em 2010-01-01, nos movimentos de transição para o SNC, aplica a NCRF 18, em consequência reconhece novo ajustamento em inventários no valor de 200 (3.200 – 3.000) por contrapartida de resultados transitados

Fiscalmente:

- ✓ o ajustamento efectuado em 2009 foi dedutível para efeitos fiscais
- ✓ **deduz** no Q. 07 da modelo 22: **40** em cada um dos exercícios de 2010 a 2014, inclusive, desde que a determinação do VRL se mostre bem suportada

Redito

Capítulo 12 da NCRF-PE / NCRF 20



Rédito (§12)



- ▶ Anota-se a forte semelhança entre as disposições do capítulo que integra a norma PE com as que constavam da Directriz contabilística actualmente ainda em vigor.
- ▶ Essencialmente, esta norma PE respeita ao tratamento contabilístico do rédito proveniente das: (§12.1)
 - venda de bens;
 - prestação de serviços; e
 - uso por outros de activos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos.

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.

Rédito (§12)



A questão primordial na contabilização do rédito é a de determinar quando reconhecer o mesmo. O rédito é reconhecido quando for provável que benefícios económicos futuros fluirão para a entidade e esses benefícios possam ser fiavelmente mensurados.”

Rédito (§12)



Mensuração

Rédito (§12)



► Mensuração do rédito

- O rédito deve ser mensurado pelo **justo valor** da retribuição recebida ou a receber

- Esta, em geral, é determinada por acordo entre a entidade e o comprador ou utente do activo, tomando em consideração **a quantia de quaisquer descontos comerciais e de quantidade concedidos pela entidade.**

§12.2

As quantias cobradas por conta de terceiros tais como impostos sobre vendas, impostos sobre bens e serviços e impostos sobre o valor acrescentado **são excluídos do rédito.** (§12.3)

Num relacionamento de agência, **o rédito é a quantia de comissão.** As quantias cobradas por conta do mandante não são rédito. (§12.4)

Rédito (§12)



- ▶ **Mensuração do rédito**
- ▶ **O rédito proveniente da venda de bens** deve ser reconhecido quando tiverem sido satisfeitas **todas as condições seguintes:**
 - a) a entidade tenha **transferido** para o comprador os **riscos e vantagens significativos** da propriedade dos bens;
 - b) a entidade **não mantenha envolvimento** continuado de gestão com grau geralmente associado com a posse, **nem o controlo efectivo dos bens vendidos;**
 - c) a quantia do **rédito possa ser fiavelmente mensurada;**
 - d) seja provável que os benefícios económicos associados com a transacção fluam para a entidade; e
 - e) os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transacção possam ser fiavelmente mensurados.

§12.4

Rédito (§12)

Rédito das Vendas



- ▶ A avaliação de **quando uma entidade transferiu os riscos e vantagens significativos da propriedade para o comprador** exige um exame das circunstâncias da transação.
- ▶ Na maior parte dos casos, a transferência dos riscos e vantagens da propriedade **coincide com a transferência do documento legal ou da passagem da posse para o comprador**. Este é o caso da maioria das vendas a retalho.
- ▶ Noutros casos, a transferência de riscos e vantagens de propriedade ocorre num momento diferente da transferência do documento legal ou da passagem da posse. (§12.5)

Rédito (§12)

Redito das Vendas



- ▶ Se a entidade **reter significativos riscos de propriedade, a transação não é uma venda e o rédito não é reconhecido**. Uma entidade pode reter um risco significativo de propriedade de muitas maneiras.
- ▶ São exemplos de situações em que a entidade pode reter os riscos significativos e vantagens de propriedade: (cont.)
 - c) *Quando os bens **sejam expedidos sujeitos a instalação e a instalação seja uma parte significativa do contrato que ainda não tenha sido concluído pela entidade**; e*
 - d) *Quando o comprador tenha o **direito de rescindir a compra por uma razão especificada no contrato de venda** e a entidade não esteja segura acerca da probabilidade de devolução.* (§12.6)

Rédito (§12)

Redito das Prestações de Serviços



- ▶ Quando o desfecho de uma transacção que envolva a prestação de serviços possa ser fiavelmente estimado, o rédito associado com a transacção deve ser **reconhecido com referência à fase de acabamento da transacção à data do balanço**. O desfecho de uma transacção pode ser fiavelmente estimado quando todas as condições seguintes forem satisfeitas:
 - a) *A quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada;*
 - b) *Seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade;*
 - c) *A fase de acabamento da transacção à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada; e*
 - d) *Os custos incorridos com a transacção e os custos para concluir a transacção possam ser fiavelmente mensurados.*

§12.7

Rédito (§12)

Redito das Prestações de Serviços



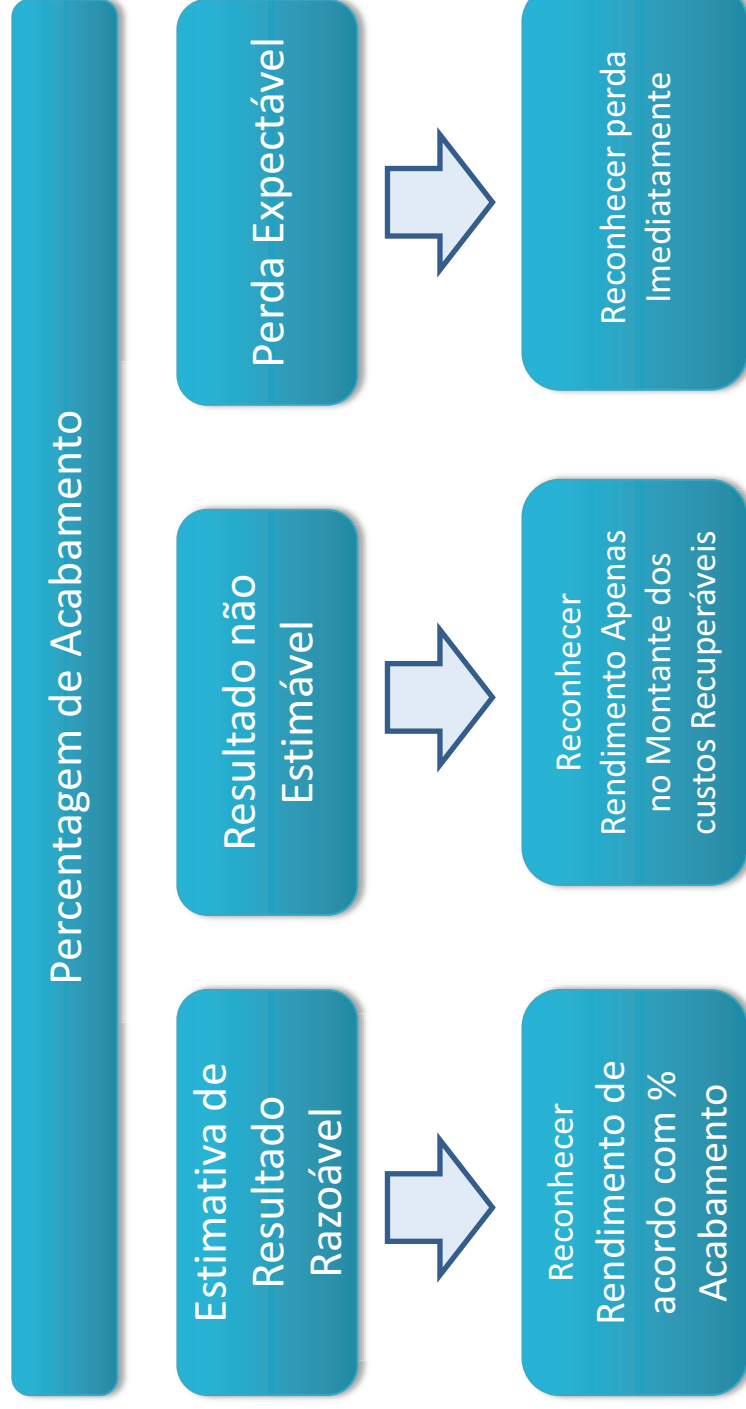
► Rédito na prestação dos serviços

- Quando os serviços sejam desempenhados por um número indeterminado de actos durante um período específico de tempo, o rédito é reconhecido numa base de linha recta durante o período específico a menos que haja evidência de que um outro método represente melhor a fase de acabamento. Quando um acto específico seja muito mais significativo do que quaisquer outros actos, o reconhecimento do rédito é adiado até que o acto significativo seja executado. (§12.8)
- Quando o desfecho da transacção que envolva a prestação de serviços não possa ser estimado com fiabilidade, o rédito somente deve ser reconhecido na medida em que sejam recuperáveis os gastos reconhecidos. (§12.9)

Rédito (§12) Redito das Prestações de Serviços



► **Resumo**



Rédito (§12)

Juros, Royalties e Dividendos



- ▶ O rédito proveniente do uso por outros de activos da entidade que produzam juros, *royalties* e dividendos deve ser reconhecido nas bases estabelecidas no parágrafo 12.11, quando:
 - a) *Seja provável que os benefícios económicos associados com a transacção fluam para a entidade; e*
 - b) *A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada.*
- ▶ O rédito deve ser reconhecido nas seguintes bases:
 - a) *Os juros devem ser reconhecidos utilizando o regime de acréscimo;*
 - b) *Os royalties devem ser reconhecidos segundo o regime de acréscimo de acordo com a substância do acordo relevante; e*
 - c) *Os dividendos devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do accionista receber o pagamento.*

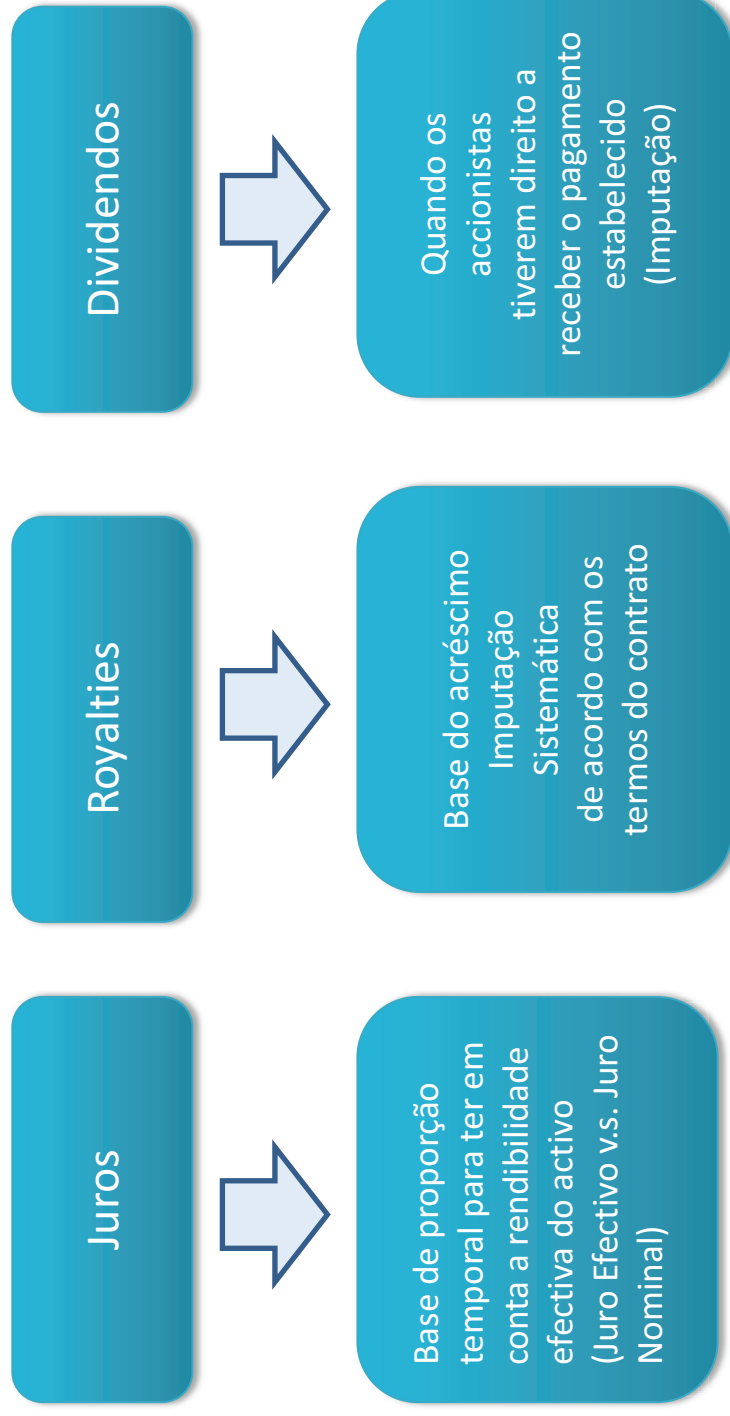
§12.10

§12.11

Rédito (§12) Juros, Royalties e Dividendos



► Resumo



Rédito (§12)



- Mensuração – O Redito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição ou contraprestação recebida ou a receber, líquido de *Rappel e outros descontos comerciais concedidos*.

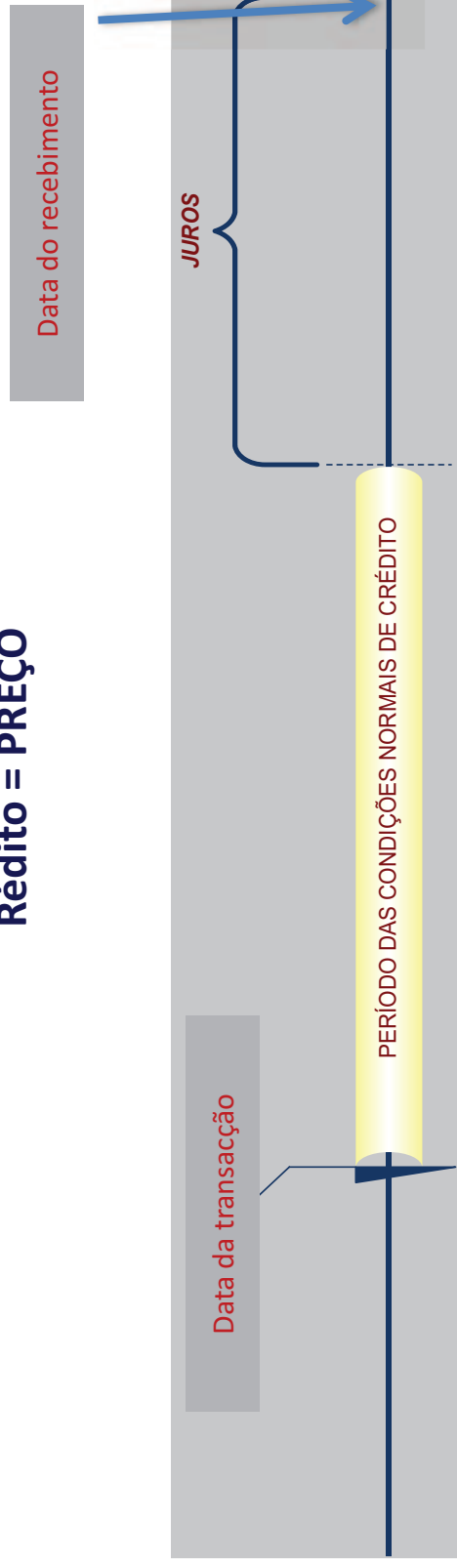


Se influxo for diferido no tempo, o rédito deve ser medido pelo Valor Presente, sempre que a diferença para o valor nominal seja materialmente relevante.

(Situação não prevista norma PE mas aplicável fruto hierarquia das normas)

Justificação da Necessidade de descontar Valores –

$$\text{FACTURA} = \text{PREÇO} + \text{JUROS}$$
$$\text{Rédito} = \text{PREÇO}$$



Rédito (§12)



Divulgações

Rédito (§12) Divulgações (§ 10 do anexo reduzido)



- ▶ 10.1 — Uma entidade deve divulgar:
 - a) *As políticas contabilísticas adoptadas para o reconhecimento do* rédito incluindo os métodos adoptados para determinar a fase de acabamento de transacções que envolvam a prestação de serviços;
 - b) *A quantia de cada categoria significativa de rédito reconhecida durante o período incluindo o rédito proveniente de:*
 - i) *Venda de bens;*
 - ii) *Prestação de serviços;*
 - iii) *Juros;*
 - iv) *Royalties; e*
 - v) *Dividendos.*

Rédito (§12)



Fiscalmente

Rédito (§12)



Periodização do lucro tributável

(artigo 18.º CIRC – IAS 18) **NCRF 20 – Redito :**

Contabilisticamente - Resumo

- ▶ Reconhecimento depende da verificação cumulativa de determinadas condições
- ▶ Mensuração é efectuada pelo **justo valor da retribuição recebida ou a receber líquida de descontos comerciais e de quantidade**
- ▶ Havendo diferimento do recebimento do rédito é possível que o **justo valor seja menor que a quantia nominal do dinheiro recebido ou a receber (Valor descontado)**
 - Neste caso, a diferença é reconhecida como rédito de juros
- ▶ Quando haja créditos considerados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação é permitido reconhecer o **rédito até ao montante dos respectivos custos recuperáveis.**

Rédito (§12)



Periodização do lucro tributável

(artigo 18.º CIRC – IAS 18) **NCRF 20 – Redito :**

Em Termos Fiscais

- ▶ **Mantém-se o princípio da realização**, ou seja, mantêm-se as regras anteriores: os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços são considerados no período de tributação a que respeitam, **pela quantia nominal da contraprestação, independentemente do seu recebimento**
- ▶ Não é aceite, para efeitos fiscais, a aplicação contabilística da IAS 18 na **parte em que permite, quando haja diferimento do rédito, determinar um justo valor menor que a quantia nominal do dinheiro recebido ou a receber**

Rédito (§12)



Periodização do lucro tributável

(artigo 18.º CIRC – IAS 18) **NCRF 20 – Redito :**

Assim, não são relevantes para efeitos fiscais:

- ▶ O método de valorização do rédito através do valor descontado das receitas futuras, nem
- ▶ O reconhecimento parcial do rédito em função de uma estimativa de incobrabilidade da contraprestação

Base Contabilística difere da base fiscal ➡ Correções ao Resultado Contabilístico

Rédito (§12)



Exemplo de Aplicação

Carlos Plácido

335

RÉDITO

igaconta
RMAÇÃO

Exemplo 1:

Em Dezembro de 2010 a empresa Castelo, SA, Vendeu uma maquina (mercadoria), a um seu cliente pelo montante de 10.000.000€, Valor a ser recebido em duas prestações, a 1ª em Junho de 2011 e a segunda em 31/12 de 2015.

Proceda ao registo contabilístico da operação e indique as consequências em termos fiscais?

(Pressuposto Taxa de actualização de 4,564%)

RÉDITO

gaconta
RMAÇÃO

RESOLUÇÃO Exemplo 1:

Quantia nominal ou bruta da retribuição: 5.000.000€ + 5.000.000€ = 10.000.000€

$$\text{Atualização Valor} = \frac{\text{Valor Futuro}}{(1+i)^n} = \frac{5.000.000\text{€}}{(1+0.04564)^5} = 4.000.000\text{€}$$

Redito a reconhecer (Contabilisticamente) (NCRF 20 §11 e NCRF-PE §12)

Parcela a receber a curto Prazo

5.000.000€

Valor descontado do Valor a receber Futuro

4.000.000€

Total

9.000.000€

Redito a reconhecer (Fiscalmente)

Quantia nominal da Contraprestação (18º nº 5)

10.000.000€

5 — Os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços são imputáveis **ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação**. (Artigo 18ª do CIRC)

RÉDITO - Resolução Exemplo 1

Valores a reconhecer		Valores a reconhecer		Valores a corrigir (Q07)		
2010	- Redito da Venda	9.000.000€	2010 - Redito da Venda	10.000.000€	2010 Acrescer	1.000.000€
2011	- Rendimento de Juros	182.558€	2011 - Rendimento de Juros	0€	2011 Deduzir	192.558€
2012	- Rendimento de Juros	190.890€	2012 - Rendimento de Juros	0€	2012 Deduzir	190.890€
2013	- Rendimento de Juros	199.602€	2013 - Rendimento de Juros	0€	2013 Deduzir	199.602€
2014	- Rendimento de Juros	208.712€	2014 - Rendimento de Juros	0€	2014 Deduzir	208.712€
2015	- Rendimento Juros	218.238€	2015 - Rendimento Juros	0€	2015 Deduzir	218.238€
Contabilisticamente		Fiscalmente		Correcções		

Em virtude de estarmos perante quantias escriturada que diferem da sua base de tributação, nos termos da NCRF 25 - Impostos sobre o Rendimento; Deveríamos considerar os **impostos diferidos, criados e subsequente utilização, na contabilização desta situação**

RÉDITO - Resolução Exemplo 1

igaconta
RMAÇÃO

Exercício	Valor inicial da Dívida (A)	Juros (B = A * 4,564%)	Valor Final (C = A+B)
2011	4.000.000 €	182.558 €	4.182.558 €
2012	4.182.558 €	190.890 €	4.373.448 €
2013	4.373.448 €	199.602 €	4.573.051 €
2014	4.573.051 €	208.712 €	4.781.762 €
2015	4.781.762 €	218.238 €	5.000.000 €

Calculo dos rendimentos dos juros à taxa de 4,564%, nos termos dos § 11 e 29 e 30 da NCRF 20

Provisões e outros passivos

Capítulo 13 da NCRF-PE / NCRF 21



Provisões, passivos contingentes e activos contingentes (§13)

Conceitos



Definições

► Conceitos:

► Provisões

- são obrigações sempre que se possa **efectuar uma estimativa fiável**,



- são **reconhecidas como passivos** porque são obrigações presentes e é provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar as obrigações

Provisões, passivos contingentes e activos contingentes (§13) - Conceitos



- ▶ Passivos contingentes
- ▶ Não são reconhecidos como passivos porque:
 - (i) são **obrigações possíveis**, uma vez que **carecem de confirmação sobre se a entidade tem ou não uma obrigação presente** que possa conduzir a um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos; ou
 - (ii) são obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento deste capítulo, seja porque:
 - **não é provável** que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar a obrigação,
 - seja porque **não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável** da quantia da obrigação.

Provisões, passivos contingentes e activos contingentes (§13) - Conceitos



▶ Activos contingentes

▶ Não são reconhecidos como activos

- pois são **possíveis** activos provenientes 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.

Provisões, passivos contingentes e activos contingentes (§13) - Reconhecimento



- ▶ As provisões (incluindo as de carácter ambiental) – como elemento do passivo que são - **só devem ser reconhecidas quando cumulativamente: (§13.4)**
 - uma entidade tenha uma **obrigação presente** (legal ou construtiva) como resultado de um **acontecimento passado** (acetato seguinte);
 - seja **provável que um exfluxo de recursos** que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; e
 - possa ser feita uma **estimativa fiável da quantia da obrigação**.

Provisões, passivos contingentes e activos contingentes



- ▶ **Um acontecimento passado** que conduza a uma obrigação presente é chamado um acontecimento que cria obrigações.
 - ▶ Para um evento ser considerado um acontecimento que cria obrigações, **é necessário que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar a obrigação por ele criada, o que apenas ocorre:**
 - quando a liquidação da obrigação possa ser imposta legalmente, ou
 - no caso de uma obrigação construtiva, quando o evento (que pode ser uma acção da própria entidade) crie expectativas válidas em terceiros de que ela cumprirá a obrigação.
- §13.6**

Provisões, passivos contingentes e activos contingentes (§13) - Reconhecimento



- ▶ Para que um passivo se qualifique para reconhecimento precisa de haver não somente uma obrigação presente mas também a **probabilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar essa obrigação**.
- ▶ Um exfluxo de recursos ou outro acontecimento é considerado como **provável** se o acontecimento for mais provável do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o acontecimento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer.
- ▶ **Quando não for provável** que exista uma obrigação presente, uma entidade **divulga um passivo contingente**, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos **seja remota**.

§13.7

Provisões vs passivos contingentes



Provisão



São reconhecidas (desde que possa ser efectuada uma estimativa fiável) como passivos porque são obrigações presentes e é provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar as obrigações.

Passivo
contingente



Não são reconhecidos como passivos porque:

(i) São obrigações possíveis, uma vez que carecem de confirmação sobre se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos;
ou

(ii) São obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma, seja porque não é provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar a obrigação, seja porque não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação.

Provisões, passivos contingentes e activos contingentes



- ▶ O uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não prejudica a sua fiabilidade.
 - Isto é especialmente verdade no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros elementos do balanço.
 - Uma entidade pode, normalmente, **fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente fiável** para usar ao reconhecer uma provisão.
 - Quando tal não seja possível, existe um passivo que não pode ser reconhecido, sendo divulgado como um passivo contingente.

