



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

FORMAÇÃO EVENTUAL

Curso EVE0310

SNC – Mensuração de Imparidades



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

INTRODUÇÃO

No dia 13 de Julho de 2009, foi publicado o Decreto-Lei n.º 158/2009 que aprovou a entrada em vigor do novo Normativo Contabilístico – o SNC (Sistema de Normalização Contabilística) - que vigora em Portugal desde 1 de Janeiro de 2010 e revogou o Plano Oficial de Contabilidade (POC) que vigorou em Portugal durante três décadas.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

INTRODUÇÃO

O SNC é um modelo desenvolvido pela Comissão de Normalização Contabilística que vem substituir as anteriores normas contabilísticas (POC e Directrizes Contabilísticas) e tem como base as directivas comunitárias e os normativos do IASB – International Accounting Standards Board.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

INTRODUÇÃO

A principal característica do SNC, por clara inspiração das Normas Internacionais de Contabilidade, é a preocupação com os **aspectos qualitativos da informação financeira**. Deste modo, o conjunto de “peças contabilísticas” que se denominam por Demonstrações Financeiras, passam a ter um novo enquadramento com o claro objectivo de afastar a ideia de que a informação contabilística tem uma natureza meramente quantitativa.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

INTRODUÇÃO

Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:

- Um balanço;
- Uma demonstração dos resultados
- Uma demonstração das alterações nos capitais próprios
- Uma demonstração de fluxos de caixa;
- Um anexo em que se divulguem as bases de preparação e políticas contabilísticas adoptadas e outras divulgações exigidas pelas NCRF.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

INTRODUÇÃO

Sendo o SNC um modelo que tem como base o Relato Financeiro, a elaboração destas Demonstrações Financeiras tem como objectivo ir de encontro à realidade das empresas para que essas peças contabilísticas reflectam a *Imagem Verdadeira e Apropriada* das entidades.



INTRODUÇÃO

Para a concretização deste objectivo fulcral do novo sistema contabilístico, passamos para um sistema que privilegia a aplicação do Justo Valor por contraposição à elaboração das peças contabilísticas assentes no custo histórico que durante três décadas foi a pedra basilar do anterior sistema contabilístico.



INTRODUÇÃO

No entanto, o **custo histórico** continua a ser uma medida fiável para o registo das operações, sendo também neste sistema uma das principais medidas para o reconhecimento e mensuração inicial.

Todavia, para se alcançar o objectivo primordial das demonstrações financeiras reflectirem a realidade financeira das entidade, o custo histórico não é, por vezes, a medida mais correcta, podendo ter que se alterar a mensuração inicial aplicando outra mensuração, por exemplo o justo valor para que as demonstrações financeiras transmitam a imagem verdadeira e apropriada da entidade.



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

A estrutura conceptual e a definição de mensuração e imparidade

Objectivo da formação

Este manual tem como objectivo versar sobre as regras de mensuração e imparidades previstas nas Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro. Não sendo possível abordar todos os aspectos relacionados com esta temática, optou-se por seleccionar as matérias aplicáveis à maioria das entidades.



A estrutura conceptual e a definição de mensuração e imparidade

Assim, abordaremos os seguintes temas:

- Mensuração e imparidades em activos fixos tangíveis
- Mensuração em activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas
- Mensuração de inventários
- Contratos de construção e obras próprias construídas para vender.
- Mensuração de dívidas de clientes.

(Na maior parte das operações a tratar não será tido em conta o IVA.)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

A estrutura conceptual e a definição de mensuração e imparidade

A Estrutura Conceptual, nos seus parágrafos 97 a 99, define o que se entende por mensuração dos elementos das demonstrações financeiras e as diferentes bases de mensuração que podem ser utilizadas.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

A estrutura conceptual e a definição de mensuração e imparidade

Assim, refere o § 97 que *“Mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados.”*, isto é, por que valor devem figurar nas demonstrações financeiras as várias operações da entidade



A estrutura conceptual e a definição de mensuração e imparidade

Esclarece, ainda, que existem várias bases de mensuração que se utilizam em variadas combinações nas demonstrações financeiras, tais como:

- **Bases de mensuração previstas no SNC:**
 - **Custo histórico** – Preço pago no momento da aquisição
 - **Custo corrente** – Preço que teria a pagar se adquirisse neste momento
 - **Valor realizável (de liquidação)** – Valor que obteria se vendesse neste momento
 - **Valor presente** – valor descontado de futuras entradas de caixa que se espera que o item gere no decurso da actividade
 - **Justo valor** - Quantia pela qual um activo poderia ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem relacionamento entre elas

-



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

A estrutura conceptual e a definição de mensuração e imparidade

Reforça-se a ideia que o custo histórico continua a ser a medida mais fiável para o registo das operações, sendo a base de mensuração geralmente adoptada pelas entidades ao preparar as suas demonstrações financeiras. No entanto, por vezes, este combina-se com outras bases de mensuração para se alcançar o objectivo das demonstrações financeiras, de reflectirem a realidade financeira das entidades.



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Reconhecimento

Para se verificarem as condições de reconhecimento de um activo fixo tangível, devemos, em primeiro lugar, aferir se cumpre a definição de activo, isto é, se é um *bem controlado pela empresa do qual se espera fluam benefícios económicos futuros*.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Por exemplo, se uma empresa compra um computador para utilizar nos escritórios da sua empresa, estamos perante um bem que a empresa controla e gera benefícios económicos para a empresa através da sua utilização, pelo que cumpre as características de reconhecimento como activo.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Resumo

Mensuração inicial	Custo = preço de compra+ direitos de importação+ impostos de compra não reembolsáveis+ custos necessários para o colocar em funcionamento+ custos de desmantelamento e remoção relacionados com o bem - descontos e abatimentos;
Mensuração subsequente	Método do custo ou Método da revalorização



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Na mensuração inicial poderão ser incluídos no custo de aquisição ou de produção custos relacionados com empréstimos obtidos, no caso dessa aquisição ou produção ter um período longo de duração.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Adiantamentos

Pelo adiantamento para aquisição de activos fixos tangíveis com preço fixado:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
455	12	x	Pelo valor do adiantamento com preço fixado
2432	12	y	Pelo valor do IVA caso seja dedutível



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Pelo adiantamento para aquisição de activos fixos tangíveis sem preço fixado:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
2713	12	x	Pelo valor do adiantamento sem preço fixado
2432	12	y	Pelo valor do IVA caso seja dedutível



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Pela aquisição de um activo fixo tangível:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor
43x - Activo fixo tangível	2711 - Fornecedores de investimentos - contas gerais	Pelo valor de aquisição do bem
2432- IVA dedutível		Pelo valor do IVA caso seja dedutível



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Descontos Comerciais:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
2711	43x	x	Desconto concedido pelo fornecedor após a emissão da factura

Nota: O desconto pode ter ou não regularização de IVA por opção do fornecedor (art. 78.º do CIVA)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Devoluções:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
2711	43x	x	Devolução do bem

Nota: A devolução pode ter ou não regularização de IVA por opção do fornecedor (art. 78.º do CIVA)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Recebimento de bens por doação:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
43x	594	Justo valor do bem	Pelo justo valor do bem do activo fixo tangível doado



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Trabalhos para a própria empresa (Activos fixos tangíveis gerados/construídos internamente pela própria entidade):

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
43x ou 453	741	x	Pelos gastos apurados inerente à produção

Nota: Poderão ser incluídos no custo de produção do activo fixo tangível os custos de empréstimos obtidos, no caso dessa produção ter um longo período de duração (NCRF 10)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Aquisição ou utilização de peças sobressalentes ou de substituição

Grandes reparações ou benfeitorias que aumentem o desempenho do activo:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
43x ou 453	2711	x	Pela grande reparação/benfeitoria efectuada a bens do activo fixo tangível



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Reparações ou assistência que não aumentem o desempenho do activo, são gastos do exercício:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
6226	22	x	Pela reparação/assistência a bens do activo fixo tangível



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Alienação de activos fixos tangíveis:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
438	43x	x	Pela desreconhecimento das depreciações registadas
439	43X	y	Pela desreconhecimento de eventuais imparidades registadas
7871 ou 6871	43x	z	Pelo desreconhecimento do activo
278/12	7871 ou 6871	W	Pelo Valor da venda

Nota: Apenas se deverão reconhecer as depreciações até ao período anterior à alienação (ano ou mês, se utiliza sistema de duodécimos)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Abate de activos fixos tangíveis:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
438	43x	x	Pela desreconhecimento das depreciações acumuladas
439	43x	y	Pela desreconhecimento de eventuais imparidades registadas
6873	43x	z	Pelo desreconhecimento do activo fixo tangível

Nota: Apenas se deverão reconhecer as depreciações até ao período anterior ao abate (ano ou mês, se utiliza sistema de duodécimos)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Imparidades

As imparidades são desvalorizações excepcionais/anormais dos activos, isto é perdas de valor dos activos.

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
655x- Perdas por imparidade - Activos fixos tangíveis	439x - Perdas por imparidades acumuladas	x	Pela registo da imparidade do activo



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Forma de registo das revalorizações

Quando um activo fixo tangível é revalorizado, as depreciações acumuladas até à data da revalorização são tratadas de uma das seguintes formas (§35):



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

A) Reexpressa proporcionalmente com a alteração na quantia escriturada bruta do activo a fim de que a quantia escriturada do activo após a revalorização iguale a quantia revalorizada. Este método é muitas vezes usado quando um activo for revalorizado por meio da aplicação de um índice para determinar o seu custo de reposição depreciado.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

1.º Passo – reexpressão das depreciações acumulados

Neste método, quando se procede à revalorização de um bem, temos que, em primeiro lugar, calcular as depreciações que teríamos até esse momento se o bem tivesse iniciado com o valor revalorizado.

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
58	438	x	Pelo valor da depreciação corrigida.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

2.º Passo – Reexpressão da quantia bruta do activo fixo tangível para o valor revalorizado

Como o objectivo é termos como valor líquido do bem o seu justo valor (revalorização), teremos que repor no activo fixo tangível a quantia bruta revalorizada.

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
431 a 437	58	x	Pelo registo da revalorização da quantia escriturada bruta do activo fixo tangível



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

B) Eliminada contra a quantia escriturada bruta do activo, sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do activo. Este método é muitas vezes usado para edifícios. A quantia do ajustamento proveniente da reexpressão ou da eliminação da depreciação acumulada faz parte do aumento ou da diminuição na quantia escriturada que seja contabilizado de acordo com os parágrafos 39 e 40.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

1.º Passo – anulação das depreciações acumuladas para determinar a quantia escriturada

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
438- Depreciações acumuladas	43x	x	Para anulação das depreciações acumuladas



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

2.ª Passo – registo do excedente de revalorização

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
43x	58	x	Pelo registo da revalorização da quantia escriturada do activo fixo tangível



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Imparidades

As imparidades são desvalorizações excepcionais/anormais dos activos, isto é, perdas de valor dos activos. A mensuração das imparidades de activos fixos tangíveis é tratada na NCRF 12.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Testar a imparidade significa verificar se a quantia recuperável é inferior à quantia escriturada (QE) (valor do activo fixo tangível – depreciações acumuladas – imparidades acumuladas, isto é o valor liquido).

Entende-se por quantia recuperável o maior entre o justo valor (menos custos de vender) e o valor de uso (valor dos cash flows actualizados que se espera obter em termos de rentabilidade futura com a utilização do bem).



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

$$\text{Valor de Uso} = CF/(1+i)^n + CF/(1+i)^{n+1} + CF/(1+i)^{n+2} + \dots + CF/(1+i)^{n+x}$$

CF = Valor da rentabilidade líquida esperada do activo (por exemplo, num táxi a rentabilidade esperada era o resultado da sua utilização (rendimentos - gastos inerente à sua utilização))

i = Taxa de desconto (pode ser a taxa de mercado aplicável a um investimento similar ou a taxa interna de rentabilidade ou de custo de oportunidade)

n = n.º de anos de vida útil estimada do bem



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Assim, se:

$QR < QE$ = perda por imparidade

$QR > QE$ = não se procede a nenhum ajustamento

Onde

QR = é o maior entre o valor de uso e o justo valor menos custo de vender;

e

QE = Custo do activo fixo tangível – depreciações acumuladas – imparidades acumuladas, isto é o valor líquido contabilístico;



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

No tratamento desta matéria, para se apurar a rentabilidade esperada nem sempre é possível isolar activos. Em consequência, temos que, por vezes, recorrer ao mais pequeno conjunto de activos capaz de gerar rendimentos (unidades geradoras de caixa) para poder determinar uma imparidade.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Se existir uma imparidade o registo contabilístico é:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
655x- Perdas por imparidade - Activos fixos tangíveis	439x - Perdas por imparidades acumuladas	x	Pela registo da imparidade do activo



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Posteriormente, no modelo do custo, se existir uma reversão da imparidade dever-se-á proceder do seguinte modo:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
439x - Perdas por imparidades acumuladas	7625 reversões de perdas por imparidades	x	Pela registo da reversão da imparidade (esta reversão só pode ser feita até ao limite da imparidade anteriormente registada)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Conjugação da revalorização com perdas por imparidade

A) Se a perda por imparidade ocorrer num activo revalorizado e exceder o valor do excedente de revalorização

1.ª Passo – Anular o excedente de revalorização na totalidade

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
58	439	X	Pela anulação do excedente de revalorização



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

2.º Passo – Reconhecimento do valor remanescente da perda por imparidade

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
655	439	X	Registo da imparidade, pela diferença entre o excedente de revalorização e a imparidade



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

B) Se a perda por imparidade ocorrer num activo revalorizado e não exceder o valor do excedente de revalorização, apenas se diminui o valor do excedente

Único passo – Anular o excedente de revalorização no montante da imparidade

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
58	439	X	Pela anulação do excedente de revalorização



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

C) Se a revalorização ocorrer após um registo de imparidade e o justo valor dos bens excede a imparidade registada, o remanescente será reconhecido como excedente de revalorização

1.ª Passo – Anular a imparidade

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
439	7625	X	Pela reversão da imparidade



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

2.º Passo – Reconhecimento do excedente de revalorização

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
431 a 437	58	X	Pelo registo do excedente de revalorização



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Casos práticos

Exercício 1

Em 31 de Dezembro de 2010, a empresa Porto, Lda tem registado nos activos fixos tangíveis os seguintes imóveis:

Imóveis	Custo de aquisição		Depreciações acumuladas	Imparidades	Activo Líquido/Quantia escriturada (QE)	Excedentes de revalorização
	Terreno	edifício				
Imóvel A	25.000,00	75.000,00	15.000,00	25.000,00	60.000,00	0,00
Imóvel B	62.500,00	187.500,00	37.500,00	43.500,00	169.000,00	0,00
Imóvel C	93.750,00	281.250,00	56.250,00	0,00	318.750,00	50.000,00



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Sabendo que a empresa Porto, Lda, optou pelo modelo da revalorização e que, consequentemente, tem que regularmente aferir o justo valor dos bens, o órgão de gestão solicitou a um perito avaliador uma avaliação à data de 31 de Dezembro de toda a classe de imóveis. No relatório do perito avaliador apresenta os seguintes justo valor para cada um dos imóveis:



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Imóveis	Justo valor		Justo valor Valor Total
	Terreno	edificio	
Imóvel A	25.000,00	75.000,00	100.000,00
Imóvel B	42.250,00	126.750,00	169.000,00
Imóvel C	62.500,00	187.500,00	250.000,00

Atendendo ao relatório do perito, proceda aos registos contabilísticos adequado para reflectir o justo valor nas demonstrações financeiras.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Imóvel A

Análise sobre o valor escriturado do imóvel

O imóvel A tem um valor líquido à data de 31 de Dezembro de 60.000,00 €, este valor encontra-se influenciado por uma depreciação acumulada no valor de 15.000,00 € e uma imparidade de 25.000,00 €.

De acordo com a avaliação do perito avaliador, a sua mensuração em 31 de Dezembro é de 100.000,00. Assim, a quantia escriturada tem que ser alterada porque como o valor do activo aumentou, temos que proceder a uma revalorização.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

1.º Passo – anulação das depreciações acumuladas para determinar a quantia escriturada

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
438- Depreciações acumuladas	43x- Imóvel A	15.000,00	Pela anulação das depreciações acumuladas

Como a revalorização ocorre após um registo de imparidade e o justo valor dos bens excede a imparidade registada, temos, em primeiro lugar, que anular a imparidade registada e reconhecer o remanescente como excedente de revalorização.



OTOC

ORDEN DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

2.ª Passo – Anular a imparidade

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
439	7625	25.000,00	Pela reversão da imparidade



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

3.º Passo – Reconhecimento do excedente de revalorização

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
431 / 432	58	15.000,00	Pelo registo do excedente de revalorização *

$$\begin{aligned} * \text{ Excedente} &= JV - QE +/- PI \\ &= 100.000 - 60.000 - 25.000 = 15.000 \end{aligned}$$



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Imóvel B

Análise sobre o valor escriturado do imóvel

O imóvel B tem, em 31 de Dezembro, um valor líquido de 169.000,00 € (este valor encontra-se influenciado por uma depreciação acumulada no valor de 37.500,00 € e uma imparidade de 43.500,00 €).

Como a sua mensuração, de acordo com a avaliação do perito avaliador, é, em 31 de Dezembro, de 169.000,00, não temos de ajustar a quantia escriturada.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Imóvel C

Análise sobre o valor escriturado do imóvel

O imóvel C tem um valor líquido, em 31 de Dezembro, de 318.750,00 €

(este valor encontra-se influenciado por uma depreciação acumulada

no valor de 56.250,00 € e um excedente de revalorização de 50.000,00

€).



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

De acordo com a avaliação do perito avaliador, a sua mensuração, em 31 de Dezembro, é de 250.000,00 €. Em consequência, a quantia escriturada deve ser alterada porque o valor do activo diminuiu, ou seja, estamos perante uma imparidade.

Como a perda por imparidade ocorre num activo revalorizado e excede o valor do excedente de revalorização os registos são os seguintes:



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

1.ª Passo – Anular o excedente de revalorização na totalidade:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
58	439	50.000,00	Pela anulação do excedente de revalorização



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

2.º Passo – Reconhecimento do valor remanescente da perda por imparidade:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
655	439	18.750,00	Registo da imparidade, pela diferença entre o excedente de revalorização e a imparidade *

$$\begin{aligned} * PI &= \text{Diminuição} - \text{Excedente de revalorização} = \\ &= 68.750 - 50.000 = 18.750 \end{aligned}$$

$$\text{Diminuição} = JV - QE = 250.000 - 318.750 = - 68.750$$



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Exercício 2

A empresa CorreCorre, Lda, tem como actividade o transporte público de passageiros, dispondo, para o efeito, de 2 táxis ao seu serviço.

	Custo de aquisição	Depreciações	Imparidades	Valor líquido do bem - Quantia escriturada
Táxi A	45.000,00	11.250,00	0,00	33.750,00
Táxi B	45.000,00	11.250,00	0,00	33.750,00



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Em Dezembro de 2010, o Táxi A sofre uma avaria grave no motor que, embora tenha sido reparada, diminuiu a possibilidade daquela viatura fazer 3 turnos por dia e, conseqüentemente, a rentabilidade esperada de cash flows futuros. Logo, estamos perante um evidência de que aquele activo possa estar em imparidade.

Para determinar se existe imparidade temos de proceder ao respectivo teste de imparidade, de forma a poder comparar a quantia escriturada (33.750,00 €) com o maior de entre o justo valor e o valor de uso.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Isto é, testar a imparidade significa verificar se a quantia recuperável é inferior à quantia escriturada (QE) (valor do activo fixo tangível – depreciações acumuladas – imparidades acumuladas, isto é o valor liquido). Por quantia recuperável entende-se o maior entre o justo valor (menos custos de vender) e o valor de uso (valor dos cash flows actualizados que se espera obter em termos de rentabilidade futura com a utilização do bem). Para determinar o valor de uso será necessário conhecer a rentabilidade esperada para o activo durante a sua utilização normal na actividade, determinada pela actualização ao valor presente.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Para tal, utiliza-se a seguinte fórmula:

$$\text{Valor de Uso} = CF/(1+i)^n + CF/(1+i)^{n+1} + CF/(1+i)^{n+2} + \dots + CF/(1+i)^{n+x}$$

CF = Valor da rentabilidade líquida esperada do activo (por exemplo, num táxi a rentabilidade esperada era o resultado da sua utilização (rendimentos - gastos inerente à sua utilização))

i = Taxa de desconto (pode ser a taxa de mercado aplicável a um investimento similar ou a taxa interna de rentabilidade ou de custo de oportunidade)

n = n.º de anos de vida útil estimada do bem



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Assim, de acordo com os dados históricos, após a avaria, a rentabilidade esperada para cada táxi é de:

	Réditos anuais	Gastos desembolsáveis (não se consideram as depreciações e imparidades)	Rentabilidade esperada por cada exercício	Vida útil restante estimada
Taxi A	25,000.00	10,000.00	15,000.00	2 anos
Taxi B	65,000.00	25,000.00	40,000.00	3 anos

A taxa de desconto que se vai utilizar é de 5% (é a taxa de mercado aplicável a um investimento similar)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

$$\text{Valor de Uso} = 15.000/(1+0,05)^1 + 15.000/(1+0,05)^2 = 27.891,16$$

A empresa CorreCorre, Lda, após a avaria, tentou vender a viatura e obteve uma proposta de compra de 16.000,00 € (corresponde ao justo valor).

O maior entre os dois é o valor de uso de 27.891,16 (27.891,16 > 16.000,00).



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Assim, como:

$QR = 27.891,16 < QE = 33.750,00$ temos uma perda por imparidade

$Imparidade = QE - QR = 33.750,00 - 27.891,16 = 5.858,84$



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

O registo contabilístico é:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
655x- Perdas por imparidade - Activos fixos tangíveis	439x - Perdas por imparidades acumuladas	5.858,84	Pela registo da imparidade do activo



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Para o enquadramento fiscal dos activos fixos tangíveis são relevantes os artigos 29.º, 30.º, 35.º e 38.º do CIRC e o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro – Regime das depreciações e amortizações.



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Apontamentos fiscais



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

De acordo com o art. 31.º do CIRC, fiscalmente, será aceite apenas o modelo do custo (segundo o qual serão reconhecidas em resultados as perdas por imparidade e as depreciações).



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

O CIRC aceita que sejam incluídas nos custos de aquisição ou produção, os custos de empréstimos obtidos directamente atribuíveis à aquisição ou produção dos elementos depreciables, na medida em que respeitem ao período anterior à entrada em funcionamento ou utilização e desde que esse período seja superior a um ano.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Do ponto de vista fiscal, são aceites as depreciações que tenham sido contabilizadas como gastos mas não aceites em períodos anteriores (n.º 3 do artigo 1.º do Decreto Regulamentar). Assim, as depreciações contabilizadas que não tenham sido dedutíveis por excederem as quotas máximas admitidas no Decreto Regulamentar podem vir a ser aceites como custo em períodos posteriores, sem que seja necessário proceder à respectiva regularização contabilística.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos fixos tangíveis

Perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis (artigo 35.º CIRC):

Nos termos da NCRF 12, os ajustamentos por imparidade têm por finalidade assegurar que os activos sejam registados por um valor que não seja superior à sua quantia recuperável.

O CIRC não aceita todas as perdas por imparidade, definindo no art. 35.º aquelas que são aceites e em que circunstâncias.



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

A NCRF 8 aplica-se aos activos não correntes detidos para venda ou unidades operacionais descontinuadas e tem como objectivo evidenciar/separar os activos não correntes cujo objectivo é a venda ou a descontinuação.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

Uma entidade deve mensurar um activo não corrente (ou grupo para alienação) classificado como detido para venda pelo menor valor entre a sua quantia escriturada e o justo valor menos os custos de vender, isto é, pelo menor dos valores entre o valor líquido registado e o valor espectável de venda menos os custos de vender.

Os activos não correntes detidos para venda deixam de ser depreciados.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

Quando um activo não corrente passa a ser classificado como detido para venda deve ser transferido para a respectiva conta 46 e deve ser mensurado pelo menor valor entre:

- a quantia escriturada do activo (o valor liquido pelo qual se encontra registado)

e

- o justo valor menos os custos de vender



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

Assim, se, **quantia escriturada < Justo valor** menos custos de vender → Mantém-se a quantia escriturada (não se altera nada em termos de mensuração), existindo apenas a transferência de activo para activo detido para venda pela quantia líquida.

Registos contabilísticos

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
46x	4x/372	"x"	Pela transferência do activo para activo não correntes detidos para venda
4x8	46x	"y"	Pela eliminação das amortizações acumuladas
4x9	46x	"z"	Pela eliminação das imparidades acumuladas (se existirem)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

Se, **quantia escriturada** > **Justo valor** menos custos de vender → Altera-se a quantia escritura para o Justo valor menos os custos de vender, reconhecendo-se uma imparidade pela diferença.

Registos Contabilísticos

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
46x	4x	"x"	Pela transferência do activo para activo não correntes detidos para venda
4x8	46x	"y"	Pela eliminação das amortizações acumuladas
4x9	46x	"z"	Pela eliminação das imparidades acumuladas (se existirem)
658	469	("x"- "y"- "z")-(JV-CV)	Reconhecimento da perda por imparidade pela diferença entre a Quantia escriturada e o Justo valor menos os custos de vender



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

Após esta transferência, como o objectivo da venda do activo é normal que num curto espaço de tempo ocorra a venda.

Os registos Contabilísticos da venda poderão ser os seguintes:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
6871 ou 7871	46x	"x"	Pelo desreconhecimento do activo
469	46x	"y"	Pela desreconhecimento de eventuais imparidades registadas
12 ou 278	6871 ou 7871	"z"	Pelo Valor da venda



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

Outra situação que pode ocorrer, ainda relacionada com esta matéria, é a alteração da intenção de venda. Esta alteração implica a reclassificação do activo de detido para venda para activo fixo tangível ou intangível, consoante as características e destino dos activos. Em termos de mensuração, o valor pelo qual o activo deve ser registado será o mais baixo entre:



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

- A sua quantia escriturada antes de o activo (ou grupo para alienação) ser classificado como detido para venda, ajustada por qualquer depreciação, amortização ou revalorização que teria sido reconhecida se o activo (ou grupo para alienação) não estivesse classificado como detido para venda;
- E a sua quantia recuperável à data da decisão posterior de não vender. (Se um activo não corrente fizer parte de uma unidade geradora de caixa, a sua quantia recuperável é a quantia escriturada que teria sido reconhecida após a imputação de qualquer perda por imparidade resultante dessa unidade geradora de caixa de acordo com a NCRF 12 - Imparidade de Activos.)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

Caso Prático 1

A empresa Lisboa, Lda exerce a actividade de vendas a retalho e é proprietária de 3 lojas na grande Lisboa, onde exerce a sua actividade. Devido a quebra nas receitas, os órgãos de gestão decidem em 2010 desactivar uma das lojas e proceder à venda do imóvel e de todo o mobiliário da loja, pelo valor de 200.000,00 € e 15.000,00 € respectivamente.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

Os dados dos activos que se pretendem desactivar são os seguintes:

	Custo de aquisição	Amortizações acumuladas	Imparidades acumuladas	Quantia escriturada
Mobiliário	85.000,00	53.125,00	0,00	31.875,00
Imóvel	200.000,00	50.000,00	0,00	150.000,00



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

1. Como proceder no ano 2010 em termos contabilísticos e fiscais?
2. No final do ano 2011, a Empresa Lisboa continua com o imóvel para venda, mas continua fortemente empenhada em concretizar a venda, reajustando os valores de venda para 130.000,00 em relação ao imóvel e 5.000,00 para o mobiliário. Qual o tratamento contabilístico adequado?
3. Em Março de 2012, finalmente a empresa consegue vender o imóvel e o mobiliário por 150.000,00 e 2.000,00 respectivamente, como proceder contabilisticamente?



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

1) Ano 2010

Por força da decisão do órgão de gestão, parte do mobiliário da empresa e um imóvel vão se colocados à venda. Em conformidade, de acordo com a NCRF 8, os bens do activo devem ser reclassificados como tal.

Os procedimentos contabilísticos deverão ser os seguintes:



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

Como a Quantia Escriturada do imóvel = 150.000,00, **é inferior**, ao Justo valor – custos de vender = 200.000,00, não se altera o valor de mensuração, procedendo-se apenas à reclassificação do activo pelo seu valor líquido.

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
461	4321	200.000,00	Pela transferência do activo para activo não correntes detidos para venda
438	461	50.000,00	Pela eliminação das amortizações acumuladas



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

Como a Quantia Escriturada do mobiliário = 31.875,00 é **superior**, ao Justo valor – custos de vender = 15.000,00, altera-se a quantia escritura para o Justo valor menos os custos de vender reconhecendo-se uma imparidade pela diferença.

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
462	4321	85,000.00	Pela transferência do activo para activo não correntes detidos para venda
438	462	53,125.00	Pela eliminação das amortizações acumuladas
658	469	16,875.00	Reconhecimento da perda por imparidade pela diferença entre a Quantia escriturada e o Justo valor menos os custos de vender



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

Implicações Fiscais em IRC

A perda por imparidade registada não é aceite fiscalmente e deve, em consequência, ser acrescido ao Q07 da declaração Modelo 22 o valor de 16.875,00 €.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

2) Ano 2011

Embora a venda não tenha ocorrido durante o ano 2011 como era espectável, o activo mantém-se como detido para venda porque a venda só não se concretizou devido ao mercado se encontrar estagnado. Os órgãos de gestão, na tentativa de concretizar a venda, decidiram baixar o valor de venda para 130.000,00 (imóvel) e 5.000,00 (mobiliário).



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

Assim, devem ser registados na contabilidade os ajustamentos verificados no Justo Valor. Como existiram reduções no Justo Valor quer do imóvel quer do mobiliário devem-se reconhecer as respectivas perdas por imparidade.

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
658	469	20,000.00	Pela imparidade verificada na quantia escriturada do imóvel
658	469	10,000.00	Pela imparidade verificada na quantia escriturada do mobiliário



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

Implicações Fiscais em IRC

As perdas por imparidade registadas não são aceites fiscalmente, pelo que deve ser acrescido o valor de 30.000,00 € ao Q07 da declaração Modelo 22.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

3) Ano 2012

A empresa consegue, finalmente, alienar o imóvel e o mobiliário por 150.000,00 € e 2.000,00 €, respectivamente. Contabilisticamente, regista-se o apuramento do ganho ou perda gerada (a mais ou menos valia) com a venda, assim:



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

Venda do Imóvel (mais-valia)

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
7871	461	130.000,00	Pelo desreconhecimento do activo
469	461	20.000,00	Pela desreconhecimento de eventuais imparidades registadas
278	7871	150.000,00	Pelo Valor da venda



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

Venda do mobiliário

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
6871	462	15.000,00	Pelo desreconhecimento do activo
469	462	10.000,00	Pela desreconhecimento das imparidades registadas
278	6871	2.000,00	Pelo Valor da venda



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

Implicações Fiscais em IRC

- Ganho contabilístico na venda do imóvel = 20.000,00
- Perda contabilística na venda do mobiliário = 3.000,00

Mais ou menos valia fiscal (para facilitar os cálculos não se entrará em conta com o coeficiente de correcção monetária)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

Mais valia fiscal na venda do imóvel

$$= 150.000 - (200.000 - 50.000) = 0$$

Menos Valia Fiscal na venda do mobiliário

$$= 2.000 - (85.000 - 53.125) = 29.875$$

Deduz-se no Q07 – 20.000 (ganho contabilístico)

Acresce Q07 – 3.000 (perda contabilística)

Deduz-se no Q07 – 29.875 (menos valia fiscal)



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

Apontamentos fiscais

As disposições fiscais relevantes no que respeita aos
activos detidos para venda são os artigos 30.º, 46.º,
47.º e 48.º do Código do IRC.



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

A NCRF 18 prescreve o tratamento a dar aos inventários/existências. Os inventários são reconhecidos nos activos e aí permanecem até ao reconhecimento do rédito/rendimento aquando da venda, consumo ou abate.

No que respeita à **mensuração**, os inventários devem ser mensurados pelo custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. O que significa, na prática, que os inventários não podem ser ajustados para valores superiores ao do custo, apenas podem ser ajustados para valores inferiores.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Mensuração Inicial

O custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custos de conversão (produção) e outros custos suportados para colocar os inventários no seu local.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Isto significa que, aquando da aquisição ou produção de um inventário, o reconhecimento inicial faz-se:

- No caso do custo de compra → pelo preço de compra onde se incluem os direitos de importação e outros impostos, custos de transporte, manuseamento e outros atribuíveis à aquisição e deduzem-se os descontos comerciais, abatimentos;
- No caso dos custos de conversão, pelos custos directamente relacionados com a produção, tais como a mão-de-obra directa, gastos gerais de produção fixos e variáveis.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Mensuração Subsequente:

A definição de valor realizável líquido encontra-se expressa nos § 6 e 7 e refere que é o preço de venda estimado no decurso normal da actividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efectuar a venda. Isto é, refere-se à quantia líquida que uma entidade espera realizar com a venda do inventário no decurso normal da actividade empresarial.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Assim, teremos que ter em conta em termos de mensuração o seguinte:

- Se o Custo > VRL = Ajustamento para o VRL (perda por imparidade em inventários)
- Se o Custo < VRL = Mantém-se o Custo

Para a determinação da estimativa do valor realizável líquido dever-se-ão criar condições para a existência de provas o mais fiáveis possíveis que de facto demonstrem que as quantias a recuperar com a venda dos inventários é inferior ao custo dos inventários (produtos, mercadorias etc..).



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Adiantamentos

As entidades por vezes adiantam valores monetários para a compra de inventários/existências, nestas situações devemos distinguir entre adiantamento com preço previamente fixado e adiantamento sem preço previamente fixado pois os registos contabilísticos são diferentes.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Pelo adiantamento para aquisição de inventários com preço fixado:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
39	12	x	Pelo valor do adiantamento com preço fixado
2432	12	y	Pelo valor do IVA caso seja dedutível



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Pelo adiantamento para aquisição de inventários sem preço fixado:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
228	12	x	Pelo valor do adiantamento sem preço fixado
2432	12	y	Pelo valor do IVA caso seja dedutível



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Pela compra de uma mercadoria/matérias primas subsidiárias e de consumo:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor
311x - Mercadorias/312 Matérias primas sub.e de consumo	221 - Fornecedores c/c - contas gerais	Pelo valor de aquisição do bem
2432- IVA dedutível		Pelo valor do IVA caso seja dedutível



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Descontos comerciais:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
221	318 - Descontos e abatimentos em compras	x	Desconto concedido pelo fornecedor após a emissão da factura

Nota: O desconto pode ter ou não regularização de IVA por opção do fornecedor (art. 78.º do CIVA)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Devoluções:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
221x	317 - Devoluções de compras	X	Devolução do bem

Nota: A devolução pode ter ou não regularização de IVA por opção do fornecedor (art. 78.º do CIVA)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Quebras anormais/sinistros em inventários:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
6842/6841	38	x	Pela regularização da quebra em inventários ou sinistros

Ofertas de inventários:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
6884	38	X	Ofertas de inventário



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Entrada e saída de “armazém”

Sistema de inventário permanente

Em sistema de inventário permanente, no que respeita à mensuração, vão-se registando as entradas e saídas das mercadorias ao longo do exercício, operação a operação ou periodicamente.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Entradas por aquisição

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
32/33	311/312	X	Pela entrada ao custo de compra



Mensuração de inventários

Entradas em “armazém” de produtos em curso no final do período:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
36	73	X	Mensurado ao custo de Produção acumulado até essa fase de produção apurado extra contabilisticamente através de contabilidade de custos (analítica)

Nota: ser criadas No período seguinte deve-se desreconhecer este valor (débito 73 /crédito 35), para no final do período ou quando a produção acabar serem reconhecidos os respectivos custos totais acumulados, incluídos os já incorporados em períodos anteriores.

Atenção que para controlar bem estas operações devem subcontas para evidenciar bem o que está em causa.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Entradas por produção – Produtos acabados:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
34	73	X	Mensurado ao custo de Produção (Custo de conversão mais as matérias consumidas) apurado extra contabilisticamente através de contabilidade de custos (analítica)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Saídas de mercadorias (venda) ou matérias-primas (consumo):

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
61	32/33	X	Pela venda das mercadorias ou pelo consumo das matérias-primas subsidiárias e de consumo na actividade produtiva. A mensuração da saída dos inventários respeita as formulas de custeio adoptadas pela empresa (custo especifico, custo médio ponderado, FIFO, custo padrão, etc..)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Saídas de produtos acabados (Vendas):

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
73	34	X	Pelo custo de produção total de acordo com o critério utilizado pela entidade de formulas de custeio



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Sistema de inventário intermitente

Em sistema de inventário intermitente, no que respeita à mensuração, as existências finais são apuradas no final do exercício com base na contagem física dos bens, utilizando-se a fórmula de apuramento do Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas.

CMVMC = Existências iniciais + Compras +/- Regularizações – Existências Finais

As existências Finais resultam da contagem física no final do ano mensuradas de acordo com as fórmulas de custeio.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Pela entradas das compras em armazém no final do exercício:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
32/33	311/312	X	Pela entrada ao custo de compra



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Entradas em “armazém” de produtos em curso no final do período:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
36	73	X	Mensurado ao custo de Produção acumulado até essa fase de produção apurado extra contabilisticamente através de contabilidade de custos (analítica)

- Nota: No período seguinte deve-se desreconhecer este valor (débito 73 /crédito 35), para no final do período ou quando a produção acabar serem reconhecidos os respectivos custos totais acumulados, incluídos os já incorporados em períodos anteriores.
- (Atenção: para controlarmos estas operações devem ser criadas subcontas para evidenciar bem o que está em causa)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Entradas por produção – Produtos acabados no final do exercício:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
34	73	X	Mensurado ao custo de Produção (Custo de conversão mais as matérias consumidas) apurado extra contabilisticamente através de contabilidade de custos (analítica)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Saídas de mercadorias (vendas) ou matérias-primas (consumo) no final do período:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
61	32/33	X	Pela venda das mercadorias ou pelo consumo das matérias-primas subsidiárias e de consumo na actividade produtiva no final do período



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Saídas de produtos acabados no final do período (Vendas):

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
73	34	X	Pelo custo de produção total



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Mensuração subsequente

Ajustamento em inventários

Conforme referimos supra, os inventários são mensurados pelo custo (custo de aquisição ou custo de produção) ou pelo valor realizável líquido (VRL), dos dois o mais baixo.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Assim, teremos que ter em conta em termos de mensuração o seguinte:

Se o Custo > VRL = Ajustamento para o VRL

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
652	32/33/34	X	Pelo ajustamento ao valor realizável líquido (valor escriturado – VRL)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Se posteriormente se verificar a reversão do ajustamento dever-se-á repor o valor do activo até ao montante da reversão com o limite do valor inicialmente escriturado.

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
32/33/34	7622	X	Pela reversão do ajustamento anteriormente registado

Se o Custo < VRL = Mantém-se o Custo escriturado

Não se faz qualquer registo contabilístico



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Exercício 1

A empresa Lisboa, Lda dedica-se ao comércio a retalho de fotocopiadoras. A empresa iniciou a actividade em 1 de Janeiro do ano 2010, e durante o este ano efectuou as seguintes operações relativamente ao produto "Z":

Operação relativas ao Produto "Z"	Unidade	Preço unit	Valor total
Compra ao Fornecedor x de 10 máquinas	10	250.00	2,500.00
Compra ao Fornecedor Y de 20 máquinas	20	210.00	4,200.00
Desconto do Fornecedor Y de 10 € por cada máquina			
Venda ao cliente A 15 máquinas	15	300.00	4,500.00
Venda ao cliente B 10 máquinas	10	350.00	3,500.00
Desconto ao Cliente B de 25 € por cada máquina	10	25.00	250.00



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

A empresa utiliza o sistema de custeio do Custo médio.

Pretende-se que se registem as várias operações relativas ao produto Z no pressuposto de que a empresa utiliza inventário intermitente e não existem existências iniciais (a empresa iniciou actividade em 2010). Qual o valor a registar de CMVMC – Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas?



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Mensuração dos inventários de acordo com o sistema de custo médio

Em sistema de inventário intermitente, no que respeita à mensuração, as existências finais são apuradas no final do exercício com base na contagem física dos bens, utilizando-se a fórmula de apuramento do Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

CMVMC = Existências iniciais + Compras +/-

Regularizações – Existências Finais

As existências Finais resultam da contagem física no final do ano mensuradas de acordo com as fórmulas de custeio.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Assim vamos apurar em primeiro lugar as existências finais:

Produto Z	Unidade	Preço unit	Valor	Saldo de existências		
				Unidade	Preço unit	Valor
Compra	10	250,00	2.500,00	10	250,00	2500
Compra	20	210,00	4.200,00	30	223,33	6700
Desconto obtido		-200,00	-200,00	30	216,67	6500
Venda	15	300,00	4.500,00	15	216,67	3250,05
Venda	10	350,00	3.500,00	5	216,67	1083,35

$$\begin{aligned}\text{CMVMC} &= 0 + (2.500,00 + 4.200,00) - 200,00 - 1.083,35 = \\ &= 5.416,65\end{aligned}$$



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Pelas compras

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
312	22x1-fornecedor x	2.500,00	Pelas compras ao fornecedor x
312	22x1-fornecedor y	4.200,00	Pelas compras ao fornecedor y

Pelo desconto obtido pelo fornecedor após a emissão da factura:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
22x1-Fornecedor y	318 - Descontos e abatimentos em compras	200,00	Desconto concedido pelo fornecedor após a emissão da factura



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Pelas vendas efectuadas:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
21x1- ClienteA	71x1	4.500,00	Pela venda ao Cliente A
21x1- ClienteB	71x1	3.500,00	Pela venda ao Cliente B

Pela entradas das compras em armazém no final do exercício:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
32	312	6.700,00	Pela entrada ao custo de compra (2.500+4.200)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Registo do CMVMC:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
61x	32	5.416,65	Pelo custo de produção total



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Exercício 2

Ajustamentos em inventários

A sociedade Confecções Lusitânia, Lda, tem como actividade o comércio a retalho de roupa de senhora e só vende em exclusividade a marca “Britz”. A empresa todos os anos compra duas colecções, Outono/Inverno e Primavera/Verão. A marca só permite a venda das peças de roupa na colecção a que pertencem e se sobrarem peças a empresa Confecções Lusitânia, Lda apenas pode vender as sobras em saldo, com uma redução de 50% sobre o preço de venda ao público.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

A empresa aplica uma margem de lucro de 30% sobre as compras.

No ano de 2010, a sociedade Confecções Lusitânia, Lda efectuou as seguintes compras e vendas:

	Valor total	Saldo de inventários - Mercadorias
Compra da colecção Outono/Inverno 2010	120.000,00	120.000,00
Vendas	130.000,00	
Custo das vendas	91.000,00	29.000,00
Compra da colecção Primavera/Verão	90.000,00	119.000,00
Vendas	95.000,00	
Custo das vendas	66.500,00	52.500,00



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Pretende-se a análise da situação da empresa relativamente aos saldos dos Activos para se aferir os eventuais ajustamentos a realizar.

Análise e sustentação para a divulgação

Face à política comercial da empresa, o saldo final de inventários apresenta uma imparidade, atendendo a que a empresa já só pode vender aquelas mercadorias com uma redução de 50% sobre o preço de venda.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Como o saldo final de inventários é de 52.500,00 € e que o preço de venda correspondente seria em circunstâncias normais de 68.250,00 € ($52.500,00 \times \text{margem de lucro praticada de } 30\%$), e em saldos será de 34.125,00 € ($68.250,00 \times 0.50$ relativo à redução de 50% em saldos) as mercadorias registam uma imparidade de 18.375,00 € ($52.500 \text{ €} - 34.125,00 \text{ €}$).



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Assim, em 31 de Dezembro deverá ser registado o respectivo ajustamento:

Como o Custo > VRL = Ajustamento para o VRL

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
652	32	18.375,00	Pelo ajustamento ao valor realizável líquido (valor escriturado)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de inventários

Apontamentos fiscais

Do ponto de vista fiscal, o tratamento dos inventários é muito semelhante ao previsto para efeitos contabilísticos.



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de contratos de construção



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de contratos de construção

A NCRF 19 trata das matérias relacionadas com contratos de construção, entendendo-se como tal apenas as prestações de serviço de construção civil em que o prestador de serviços não é o dono da obra (no caso do dono da obra ser o prestador de serviço aplica-se a NCRF 20 – Rédito conjugada com a NCRF 18 – Inventários, exemplo fracções construídas para venda).



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de contratos de construção

Assim, enquadram-se nesta Norma as prestações de serviços de construção civil tais como, remodelação de imóveis, construção de imóveis, construção de pontes, edifícios fabris etc..



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de contratos de construção

Método preferencial

A mensuração do reconhecimento de rédito e de gastos nos contratos de construção tem como base o método da percentagem de acabamento. Isto é, o rédito acordado é balanceado com os gastos efectivamente incorridos em determinado período de relato e proporcionais ao trabalho concluído.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de contratos de construção

Método alternativo

No entanto, este método só pode ser aplicado quando exista um orçamento que estime com fiabilidade os custos estimados (custos orçamentados) e o rédito acordado (orçamento para o preço a pagar pelo cliente). Se não for possível determinar estas variáveis - essenciais para a aplicação do método de percentagem de acabamento, - a norma prevê que em cada período de relato se balanceiem os gastos incorridos com réditos (independentemente de ter existido ou não facturação) com o objectivo de ter um lucro nulo em termos de resultados.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de contratos de construção

Método da percentagem de acabamento

Para aplicação deste método, a empresa construtora, prestadora de serviços ter estimado os seguintes elementos:

- No início do contrato de construção
 - . Orçamento de Venda – preço acordado com o cliente
 - . Orçamento de custos - custos estimados para o orçamento acordado



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de contratos de construção

Estes valores estimados podem sofrer alterações ao longo do contrato, caso em que devem influenciar a determinação do resultado logo no período em que se revêem os dados iniciais e nos períodos subsequentes (por aplicação conjugada com a NCRF 4).



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de contratos de construção

- No decurso do contrato

- . A entidade, no decurso do contrato, deve ter um controlo efectivo sobre os custos incorridos por obra para conseguir estimar a percentagem de acabamento de cada obra no final de cada exercício.

Para tal, as entidades devem definir procedimentos internos que lhes permitam ter contabilidade de custos para obterem os custos relacionados com cada obra no final de cada período.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de contratos de construção

Caso prático

A empresa Silva & Silva, Lda, tem como actividade principal a construção civil e iniciou a actividade em 1 de Janeiro de 2010.

No exercício de 2010, foi-lhe adjudicado um trabalho de construção civil, de remodelação total e reconstrução de uma moradia, a obra 001 Restelo, cujo orçamento aprovado pelos clientes e custos estimados são os seguintes:

Centros de custo	Previsão/Estimativa	
	Rébito /Orçamento para facturação	Custos Estimados
001. Restelo	2.000.000,00	1.500.000,00
Total Obras	2.000.000,00	1.500.000,00



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de contratos de construção

A obra demorou 3 anos a terminar, as informações relativas aos gastos e facturação da obra são as seguintes:

Descrição	2010	2011	2012	Total Restelo
Réditos				
Prestação de serviços/Facturação	600.000,00	1.300.000,00	100.000,00	2.000.000,00
Gastos				
Aluguer - obras	6.000,00	5.000,00	2.300,00	13.300,00
Subempreitada/subcontratos	360.000,00	320.000,00	50.000,00	730.000,00
Materiais incorporados	50.000,00	225.000,00	25.000,00	300.000,00
Gastos com o pessoal	120.000,00	150.000,00	30.000,00	300.000,00
Seguros directamente relacionados com a obra	4.000,00	4.000,00	2.000,00	10.000,00
Depreciações que sejam directamente imputadas à obra	1.700,00	3.000,00	2.000,00	6.700,00
Outros gastos	20.000,00	70.000,00	50.000,00	140.000,00
TOTAL GASTOS	561.700,00	777.000,00	161.300,00	1.500.000,00



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de contratos de construção

Como os valores dos réditos e dos gastos se encontram registados na contabilidade, face ao exigido pela NCRF 19 qual o tratamento contabilístico a adoptar para o fecho de contas do período de relato de 2010, 2011 e 2012.

Ano 2010

Gastos e Rendimentos registados durante o ano de 2010 relacionados com a obra:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
6 x (várias rubricas)	22 ou 12 ou 11	561.700,00	Vários valores registados como gastos durante o ano
21x	72x	600.000,00	Valor Facturado durante o ano



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de contratos de construção

Cálculos auxiliares necessários para aplicar o método do grau de acabamento:

Centros de custo	Previsão/Estimativa		2010					
	Rédito	Custos Estimados	Facturado	% Fact.	C. incorridos	Grau Acab.	Diferença	Acréscimo de rendimento
001. Restelo	2.000.000,00	1.500.000,00	600.000,00	30,00%	561.700,00	37,45%	7,45%	148.933,33
Total Obras	2.000.000,00	1.500.000,00	600.000,00		561.700,00			148.933,33

% de Facturação = $600.000 / 2.000.000 = 30\%$

% de Acabamento = $561.700 / 1.500.000 = 37,45\%$



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de contratos de construção

Como o grau de acabamento é superior ao grau de facturação, e o método do grau de acabamento determina que quem “comanda” o balanceamento dos gastos e rendimentos é o grau de acabamento, deve reconhecer-se os réditos/rendimentos antecipados pela diferença entre o grau de facturação e o grau de acabamento, assim:

$$\text{Dif} = 37,45 \% - 30\% = 7,45 \%$$



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de contratos de construção

Então $\rightarrow 7,45\% * 2.000.000 = 148.933,33$ que corresponde aos rendimentos a reconhecer antecipadamente.

Ou pode aplicar-se directamente a percentagem de acabamento sobre a estimativa de rédito.

$$37,45\% * 2.000.000 = 748.933,33$$

Logo, como foi facturado 600.000,00, falta reconhecer a diferença entre $748.933,33 - 600.000 = 148.933,33$.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de contratos de construção

Registos contabilísticos a efectuar:

Pela aplicação do método da percentagem de acabamento deve reconhecer-se rendimentos antecipados para se balancearem os gastos com os rendimentos:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
2721	72X	148.933,33	Pelo valor de rendimentos antecipados a reconhecer

Nota: O valor registado na conta 72X releva para efeitos fiscais, logo, influencia a determinação do lucro tributável.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de contratos de construção

Ano 2011

Gastos e Rendimentos registados durante o ano de 2010
relacionados com a obra:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor	
6x (várias rubricas)	22 ou 12 ou 11	777.000,00	Os Vários gastos registados durante o ano directamente relacionados com a obra	
21x	2721	148.933,33	Pela regularização dos rendimentos reconhecidos antecipadamente em 2010	Valor Facturado durante o ano (1.300.000,00)
21x	72x	1.151.066,67	Pela diferença entre o valor facturado e os rendimentos reconhecidos em 2010 (1.300.000-148.933,33)=1.151.066,67	



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de contratos de construção

Percentagem de acabamento em 2011

Total de custo acumulados = 561.000 (2010) + 777.000 (2011) =
1.338.700,00

% de acabamento = $1.338.700,00 / 1.500.000,00 = 89,25\%$

$89,25\% * 2.000.0000,00 = 1.784.933,00$

Valor já facturado = 1.900.000 (600.000 em 2010 e 1.300.000 em 2011)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de contratos de construção

Assim, no ano 2011, temos facturação superior à percentagem de acabamento, logo, para cumprimento do disposto na NCRF 19 (balanceamento entre os gastos e os rendimentos de acordo com a percentagem de acabamento) vamos diferir rendimentos.

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
72x	282	115.066,67	Pelo valor de rendimentos diferidos (rendimentos a reconhecer)

Nota: O valor registado na conta 72X releva para efeitos fiscais. Deste modo, ao creditarmos a conta 72x, este valor de rendimento não influencia o lucro tributável tal como não releva para efeitos do lucro contabilístico.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de contratos de construção

Ano 2012

Gastos e Rendimentos registados durante o ano de 2010
relacionados com a obra:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
6x (várias rubricas)	22 ou 12 ou 11	161.300,00	Pelos Vários gastos registados durante o ano directamente relacionados com a obra
21x	72x	100.000,00	Pela Valor facturado no ano 2012



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de contratos de construção

Regularização dos Rendimentos Diferidos

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
282	72x	115.066,67	Pelo valor de rendimentos diferidos (rendimentos a reconhecer)

Nota: O valor registado na conta 72X releva para efeitos fiscais e para efeitos contabilísticos, pelo que influencia a determinação do lucro tributável no ano 2012 como rendimento o valor de 215.066,67.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de contratos de construção

Apontamentos fiscais

Os artigos do CIRC relevantes para o tratamento desta matéria são os artigos 18.º e 19.º do Código do IRC.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de contratos de construção

Assim, em substância, não existe diferença entre o tratamento fiscal e contabilístico.

Todavia, quando a obra tiver uma duração inferior a um ano, mas iniciar e terminar em períodos diferentes, a contabilidade e a fiscalidade serão diferentes uma vez que neste caso já não se aplica o art. 19 onde se refere a percentagem de acabamento, pelo que ter-se-á que aplicar o art. 18.º que apenas exige o balanceamento entre os gastos e os rendimentos.



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

As obras próprias construídas para vender são tratadas em conjunto pela NCRF 18 – Inventários e pela NCRF 20 – Réditos, pelo que não se aplica a NCRF 19 – Contratos de Construção.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

Para efeitos de mensuração de obras próprias construídas para vender é essencial existir um controlo efectivo sobre os custos incorridos.

Quando nos referimos a obras próprias construídas para vender, estamos a falar, por exemplo, de um construtor que está a construir um prédio do qual é proprietário para vender fraccionadamente, uma moradia isolada para vender ou um terreno com vários lotes de moradias para vender, etc.



Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

O controlo efectivo sobre os custos incorridos decorre da necessidade de balanceamento dos réditos com os gastos, isto é, se uma obra decorre em mais do que um período, no final de cada período, a entidade tem gastos para os quais ainda não tem os respectivos réditos associados. Assim, em termos de mensuração, deve apurar-se a variação da produção com o respectivo reconhecimento do activo para que a mensuração da obra que se encontra a decorrer seja apurada por forma a que as demonstrações financeiras reflectam esse balanceamento.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

Os vários custos incorridos e imputados às obras, ao longo de cada exercício, são registados nas várias contas da contabilidade financeira à medida que vão incorrendo.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

No final de cada período em que a obra se encontra a decorrer a variação da produção (custo incorridos acumulados até à data) devem ser reconhecidos como activo em produtos e trabalhos em curso, procedendo-se em termos de registo da operação da seguinte forma:



Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

Produtos em curso no final do período

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
36	73	X	Mensurado ao custo de Produção acumulado até essa fase de produção apurado extra contabilisticamente através de contabilidade de custos (analítica)

- Nota : No período seguinte, deve desreconhecer-se este valor (débito 73 /crédito 35) para no final do período ou quando a obra acabar serem reconhecidos os respectivos custos totais acumulados, incluídos os já incorporados em períodos anteriores.
- Atenção: para controlar estas operações devem ser criadas subcontas para evidenciar bem o que está em causa.



Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

No final da obra - Produtos acabados no final do período:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
34	73	X	Mensurado ao custo de Produção (Custo de conversão mais as matérias consumidas) apurado extra contabilisticamente através de contabilidade de custos (analítica)



Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

Venda das fracções - Saídas de produtos acabados:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
73	34	X	Pelo custo de produção total da obra



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

Caso prático

A empresa Portugal, Lda, tem como actividade principal a construção de edifícios para venda e iniciou a actividade em 1 de Janeiro de 2010.

No exercício de 2010, adquiriu um terreno e iniciou a construção de um imóvel com 10 fracções. As fracções têm todas as mesmas áreas e acabamentos, pelo que, o custo de construção de cada uma será $1/10$ do custo total da construção.



Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

A construção das fracções para venda demorou 3 anos a terminar. As informações relativas aos gastos da obra são as seguintes:

Descrição	2010	2011	2012	Total
Gastos				
Aluguer - obras	6.000,00	5.000,00	2.300,00	13.300,00
Subempreitada/subcontratos	360.000,00	320.000,00	50.000,00	730.000,00
Materiais incorporados	50.000,00	225.000,00	25.000,00	300.000,00
Gastos com o pessoal	120.000,00	150.000,00	30.000,00	300.000,00
Seguros directamente relacionados com a obra	4.000,00	4.000,00	2.000,00	10.000,00
Depreciações que sejam directamente imputadas à obra	1.700,00	3.000,00	2.000,00	6.700,00
Outros gastos	20.000,00	70.000,00	50.000,00	140.000,00
TOTAL GASTOS	561.700,00	777.000,00	161.300,00	1.500.000,00



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

O apuramento destes custos incorridos decorre extra contabilmente, para separar os gastos totais da entidade daqueles que respeitam à obra.

No ano 2012, a obra ficou concluída e a empresa vendeu nesse ano 5 fracções pelo valor de 200.000,00 € cada (total 1.000.000,00 €)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

Tendo em conta os valores dos gastos que se encontram registados na contabilidade, e dos réditos verificados no ano 2012, face ao exigido pela NCRF 18 e 20, qual o tratamento contabilístico que terá que ser feito no fecho de contas do período de relato de 2010, 2011 e 2012.



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

Ano 2010

Gastos registados durante o ano de 2010 relacionados com a obra

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
6 x (várias rubricas)	22 ou 12 ou 11	561,700.00	Vários valores registados como gastos durante o ano



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

Assim, no final de cada período em que a obra se encontra a decorrer, a
variação da produção (custo incorridos acumulados até à data) devem
ser reconhecidos como activo em produtos e trabalhos em curso,
procedendo-se em termos de registo da operação da seguinte forma:



Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

Produtos em curso no final do período:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
36	73	561.700,00	Pelos custos incorridos até essa fase da obra, apurado extra contabilisticamente através de contabilidade de custos (analítica)

Nota: No período seguinte, deve desreconhecer-se este valor (débito 73 /crédito 35), para no final do período ou quando a obra acabar serem reconhecidos os respectivos custos totais acumulados, incluídos os já incorporados em períodos anteriores.



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

Ano 2011

No início do exercício pela anulação da variação da produção:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
73	36	561.700,00	Pela anulação do valor registado como variação da produção em 2010



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

Gastos registados durante o ano de 2011 relacionados com a obra

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
6 x (várias rubricas)	22 ou 12 ou 11	777.000,00	Vários valores registados como gastos durante o ano



Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

Produtos em curso no final do exercício 2011:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
36	73	1.338.700,00	Pelos custos incorridos até essa fase da obra, apurado extra contabilisticamente através de contabilidade de custos (analítica)



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

Ano 2012

No início do exercício pela anulação da variação da produção:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
73	36	1.338.700,00	Pela anulação do valor registado como variação da produção em 2011



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

Gastos registados durante o ano de 2012 relacionados com a obra:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
6 x (várias rubricas)	22 ou 12 ou 11	161.300,00	Vários valores registados como gastos durante o ano



Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

Produtos acabados no final de 2012:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
34	73	1.500.000,00	Pelos custos incorridos até ao final da obra, apurado extra contabilisticamente através de contabilidade de custos (analítica)



Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

Pela Venda das 5 fracções:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
73	34	750.000,00	Pelo reconhecimento dos custos imputados às fracções vendidas
21x	712	1.000.000,00	Pela venda das fracções



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de obras próprias vendidas fraccionadamente

Apontamentos fiscais

Para o devido enquadramento fiscal, devemos atender ao disposto no artigo 18.º do CIRC.

Não há, em substância, qualquer diferença entre o tratamento fiscal e contabilístico que também exige o balanceamento entre os gastos e os rendimentos.



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

A norma que enquadra os procedimentos e os princípios relacionados com a mensuração de clientes é a NCRF 27 – Instrumentos financeiros.

Para mensuração, refere esta norma, nos § 11 e 13 que os saldos de clientes podem ser mensurados pelo custo ou custo amortizado, menos qualquer perda por imparidade.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

O custo é o valor da operação no momento em que ocorre, isto é, o valor que consta do documento de suporte à transacção e que se pode obter na factura emitida ao cliente ou outros documento equivalente.

O custo amortizado já envolve uma base de mensuração diferente que implica cálculos adicionais recorrendo a taxas de juro efectivos para apurar o valor actual da dívida.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

A utilização de um método ou outro é uma opção das entidades podendo estas optar por um ou pelo outro. No entanto, a opção pelo custo amortizado terá que ser efectuada no momento inicial da dívida e desde que se estabeleçam condições de diferimento do pagamento.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Para o cálculo do custo amortizado, a entidade terá que recorrer à determinação do valor presente dos fluxos de caixa descontados à taxa de juro original efectiva e que será obtida através do cálculo do Valor Presente de acordo com a seguinte fórmula de cálculo financeiro:

**Valor Actual ou Valor Presente = Valor Nominal da
divida / $(1 + \text{taxa de desconto})^n$ (período)**



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Assim, refere o § 23 da NCRF 27 que à data de cada período de relato financeiro, uma entidade deve avaliar a imparidade de todos os activos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados, como é o caso dos clientes.

A imparidade está relacionada com a redução de valores do activo, isto é, a verificação se o valor em dívida é recuperável ou se se verificou algo anormal que leve a que os clientes possam não cumprir as suas obrigações.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Se existir uma evidência objectiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração de resultados.

No caso dos saldos de clientes, poderão existir evidências de imparidade se:

- O cliente apresentar dificuldade financeira e deixar de cumprir as suas obrigações;
- O cliente quebrar o contrato e deixar de cumprir as obrigações de pagamento da dívida;
- Se for provável que o devedor entre em falência/insolvência ou qualquer outra reorganização financeira;



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Quanto à materialização das operações teremos os seguintes registos contabilísticos:

Registo de uma dívida de cliente resultante de uma venda pelo método do custo:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
21x1	71x1	X	Pelo custo histórico - Valor da factura



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Registo de uma dívida de cliente resultante de uma venda pelo método do custo amortizado:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
21x1	71x1	X	Pelo custo histórico - Valor da factura
71x2	21x2	Y	Pela diferença entre o custo histórico e o custo amortizado

Nota: Com esta opção de registo, a contabilidade mantém o registo do valor inicial da dívida e cumpre as exigências da norma de expressar nas demonstrações financeiras (Balanço e Demonstração de resultados) a opção pelo custo amortizado.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Neste método (custo amortizado), a entidade deverá, em cada período seguinte, reconhecer o réditos dos juros ligados ao diferimento da dívida e consequentemente actualizar o valor da dívida, da seguinte forma:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
21x1	79x	X	Pelo rédito dos juros



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Imparidades em clientes

Quando se verifica a possibilidade do valor em dívida de clientes se tornar de cobrabilidade difícil, as demonstrações financeiras devem reflectir essa possível redução do activo (perda por imparidade prevista no § 23 a 29 da NCRF 27). Para registo das operações, sugere-se o seguinte:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
217 *	21x1	X	Pelo reconhecimento da possível incobrabilidade da dívida
6511x	219	Y	Pelo registo da perda por imparidade

* Esta conta não se encontra prevista no Código de Contas do SNC, mas pode criar-se para manter um critério já utilizado no anterior sistema de normalização Contabilístico (POC) e assegurar a informação para a gestão e para a fiscalidade (alínea a) n.º 1 do art. 35.º do CIRC).



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Exercício 1

A empresa Lusitânia, Lda vendeu no mês de Junho do ano de 2010, 3 equipamentos no valor de 50.000,00 € a três clientes diferentes.

Os prazos de pagamento acordados foram os seguintes:

Cliente A – Pronto pagamento

Cliente B – Pagamento em Junho de 2011

Cliente C – Pagamento em Junho de 2012



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Pretende-se determinar os procedimentos contabilísticos que a empresa Lusitânia, Lda, deve efectuar durante os anos de 2010, 2011 e 2012, utilizando as duas opções de mensuração possíveis: registo das operações pelo método do custo ou pelo método do custo amortizado. Para aplicação do custo amortizado considerou-se uma taxa de desconto de 5%.



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

1.ª Hipótese – Opção pelo método do custo

Ano 2010

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
21x1-ClienteA	71x1	50.000,00	Pelo custo histórico – valor da factura
21x1-ClienteB	71x1	50.000,00	Pelo custo histórico – valor da factura
21x1-ClienteC	71x1	50.000,00	Pelo custo histórico – valor da factura



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Pelo pagamento do Cliente A:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
12	21x1-ClienteA	50.000,00	Pelo pagamento do cliente A



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Ano 2011

Pelo pagamento do Cliente B:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
12	21x1-ClienteB	50.000,00	Pelo pagamento do cliente B

Ano 2012

Pelo pagamento do Cliente C:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
12	21x1-ClienteC	50.000,00	Pelo pagamento do cliente C



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

2.ª Hipótese – Opção pelo método do custo amortizado.

Este método necessita de cálculos auxiliares para determinar a mensuração do valor do activo (clientes).

O quadro seguinte espelha o valor presente dos fluxos de caixa dos recebimentos no momento da venda e no final dos semestres seguintes:



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Cliente B

	Junho 10	Dezembro 10	Junho 11
Valor nominal da dívida	50.000,00		
Cálculo do valor presente		$50000/(1+0,05)^{0,5}$ = 48.795,00	$50000/(1+0,05)^1$ = 47.619,05
Valor presente		48.795,00	47.619,05

Diferenças entre o valor nominal e o valor presente	1.205,00	1175,96
---	----------	---------

Total (1175,96+1205,00)
2.380,95



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Cliente C

	Junho 10				
		Dezembro 10	Junho 11	Dezembro 11	Junho 12
Valor nominal da dívida	50.000,00				
Cálculo do valor presente		$50.000 / (1+0,05)^{0,5} = 48.795,00$	$50.000 / (1+0,05)^1 = 47.619,05$	$50.000 / (1+0,05)^{1,5} = 46.471,43$	$50.000 / (1+0,05)^2 = 45.351,47$
Valor presente		48.795,00	47.619,05	46.471,43	45.351,47

Total
(1.119,96+1.147,62
+1175,96+1205,00)

Diferenças entre o valor nominal e o valor presente	1.205,00	1175,96	1.147,62	1.119,96	4.648,53
---	----------	---------	----------	----------	----------



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Registo Contabilístico

Ano 2010

Registo das dívidas dos clientes e do rédito da venda pelo método do custo amortizado no momento da operação (Junho 2010)

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
21x-clienteA	71x	50.000,00	Pelo valor nominal, uma vez que não existe diferimento da dívida
21x-clienteB	71x	50.000,00	Pelo valor nominal da dívida
71x2	21x2-ClienteB	2.380,95	Pela diferença entre o custo histórico e o custo amortizado (50.000-47.619,05)
21x-clienteC	71x	50.000,00	Pelo valor nominal da dívida, uma vez que não existe diferimento da dívida
71x2	21x2-ClienteC	4.648,53	Pela diferença entre o custo histórico e o custo amortizado (50.000-45.351,47)



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Nota: Com esta opção de registo, a contabilidade mantém o registo do valor inicial da dívida e cumpre as exigências da norma de expressar nas demonstrações financeiras (Balanço e Demonstração de resultados) o valor do custo amortizado



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Com este método (custo amortizado), nos exercícios seguintes deverá reconhecer-se o réditos dos juros ligados ao diferimento da dívida e, consequentemente, a actualização do valor da dívida, da seguinte forma:

Pelo pagamento do Cliente A:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
12	21x1-ClienteA	50.000,00	Pelo pagamento do cliente A



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Pelo registo do rédito dos juros a 31 de Dezembro de 2010:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
21x1-ClienteB	79x	1.205,00	Pelo rédito dos juros
21x1-ClienteC	79x	1.205,00	Pelo rédito dos juros



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Ano 2011

Pelo registo do rédito dos juros em Junho de 2011:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
21x1-ClienteB	79x	1.175,95	Pelo rédito dos juros
21x1-ClienteC	79x	1.175.95	Pelo rédito dos juros



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Pelo pagamento do Cliente B:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
12	21x1-ClienteB	50.000,00	Pelo pagamento do cliente B

Pelo registo do rédito dos juros em Dezembro de 2011:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
21x1-ClienteC	79x	1.147,62	Pelo rédito dos juros



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Ano 2012

Pelo registo do rédito dos juros em Junho de 2012:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
21x1-ClienteC	79x	1.119,96	Pelo rédito dos juros



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Pelo pagamento do Cliente C:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
12	21x1-ClienteC	50.000,00	Pelo pagamento do cliente C



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Exercício 2

Imparidade de clientes

A empresa Oceano, Lda apresenta em 31 de Dezembro os seguintes saldos de clientes:

Saldo de cliente em 31 de Dezembro

Cliente A	150.000,00
Cliente B	65.000,00
Cliente C	70.000,00
Cliente D	85.000,00
Total	370.000,00



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Feita uma conferência dos saldos em causa verificaram-se as seguintes situações:

- O saldo do cliente C apresenta riscos de cobrabilidade. As várias diligências adoptadas pelo órgão de gestão e advogados para recuperar o valor da dívida não foram bem sucedidas porque o cliente enfrenta graves dificuldades financeiras.
- O Cliente B encontra-se em processo de insolvência.

Perante estas vicissitudes, quais procedimentos contabilísticos a adoptar em 31 de Dezembro?



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Analizando os aspectos acima referidos, os clientes B e C, apresentam riscos de cobrabilidade, logo, estão em imparidade em relação ao valor escriturado dos activos, devendo reconhecer-se essa imparidade,

Assim, os registos contabilísticos preconizados são os seguintes:



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
217-ClienteB *	21x1-ClienteB	65.000,00	Pelo reconhecimento da possível incobrábilidade da dívida
6511x	219	65.000,00	Pelo registo da perda por imparidade
217-ClienteC *	21x1-ClienteC	70.000,00	Pelo reconhecimento da possível incobrábilidade da dívida
6511x	219	70.000,00	Pelo registo da perda por imparidade



OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Nota:

- * a conta 217 – clientes com incobabilidade, não se encontra prevista no Código de Contas do SNC. No entanto, entendeu-se criá-la para manter um critério já utilizado no anterior sistema de normalização Contabilístico (POC) e assegurar a informação para a gestão e para a fiscalidade (alínea a) n.º 1 do art. 35.º do CIRC).



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Mensuração de dívidas de clientes

Apontamentos fiscais

Os artigos do CIRC relevantes para o tratamento desta
matéria são os artigos 35.º, 36.º e 41.º.