

NCRF 22

Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo

--	--

A contabilização dos subsídios no POC

4 - 0

Plano da Sessão

I – A Contabilização dos subsídios no normativo POC

- 1 – Enquadramento normativo
- 2 – Notas explicativas
- 3 – Apresentação e divulgação nas Demonstrações Financeiras

II – A contabilização dos subsídios no SNC

- 1 – Génese do SNC
- 2 – Os subsídios na Proposta do SNC
- 3 – A Norma Contabilística e de Relato Financeiro 22**
- 4 – Análise comparativa: SNC vs do POC
- 5 – Subsídios do Governo e Impostos diferidos
- 6 – O tratamento contabilístico dos subsídios na NCRF-PE

III – Casos Práticos

A contabilização dos subsídios no POC

- 1 – Enquadramento normativo
- 2 – Notas explicativas (Capítulo 12 do POC)
- 3 – Apresentação e divulgação nas Demonstrações Financeiras

A contabilização dos subsídios no POC

Anterior quadro normativo nacional:

- Plano Oficial de Contabilidade (POC)
- Directrizes Contabilísticas (DC)
- Interpretações Técnicas (IT)



Existia algum vazio normativo na contabilização dos subsídios e apoios do Governo

A contabilização dos subsídios no POC

Consequências:

- Práticas contabilísticas diversas entre as empresas em matérias relacionadas com os subsídios;
- Escassa informação divulgada aos seus utilizadores;
- O essencial da informação ficava na esfera das empresas beneficiárias dos subsídios e apoios do Governo.

A contabilização dos subsídios no POC

Notas Explicativas (Capítulo 12 do POC)

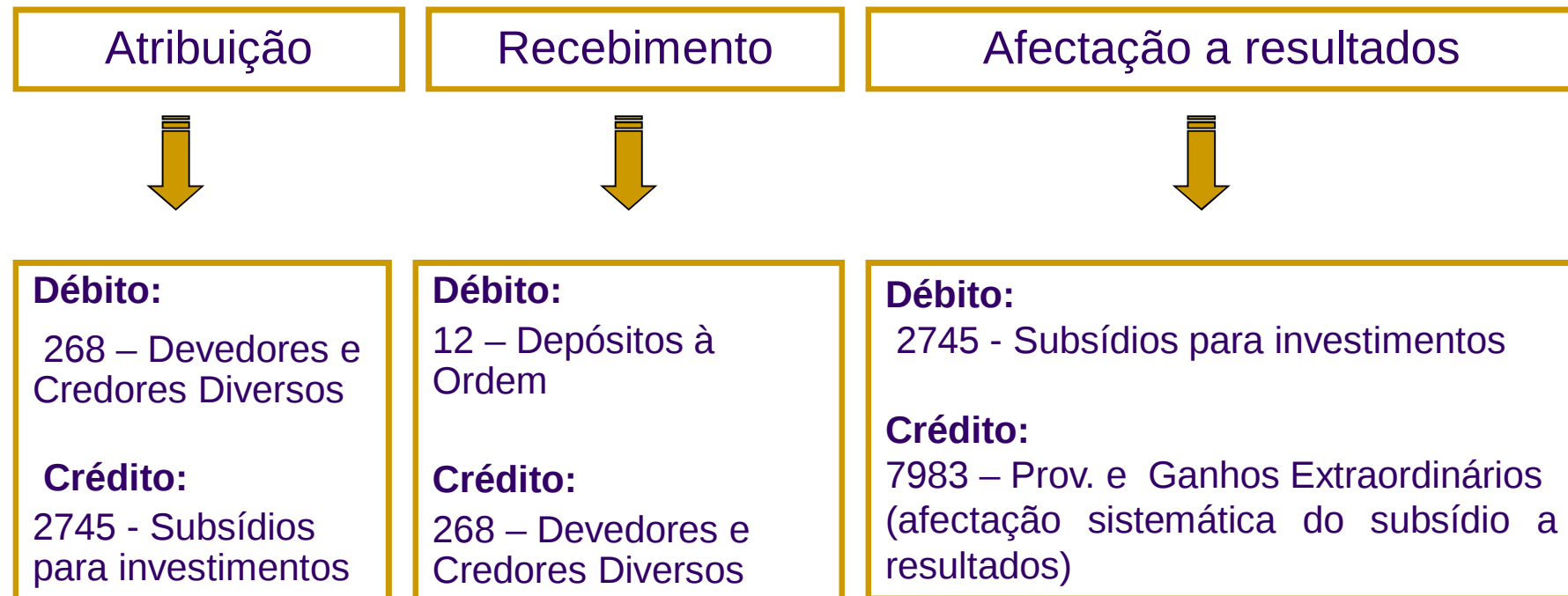
Explicava o âmbito e, em alguns casos, as regras de movimentação das contas 2745 – Acréscimos e Diferimentos - Subsídios para investimentos, 575 Reservas - Subsídios e 74 - Subsídios à exploração.

Identificava a tipologia dos diferentes subsídios existentes, dividindo-os de acordo com a sua natureza em:

1. Subsídios para investimentos amortizáveis
2. Subsídios para investimentos não amortizáveis
3. Subsídios à exploração
4. Subsídios reembolsáveis

A contabilização dos subsídios no POC

1. Subsídios para investimentos amortizáveis



A contabilização dos subsídios no POC

2. Subsídios para investimentos não amortizáveis

Conta 575 – Subsídios (Capital Próprio)



Registo dos **subsídios, não reembolsáveis**, atribuídos à empresa e que não se destinassem a investimentos amortizáveis, nem à exploração.

A contabilização dos subsídios no POC

3. Subsídios à exploração

Montantes concedidos à empresa com a finalidade de compensar custos ou de aumentar proveitos, sobre cuja atribuição ao exercício não oferecesse dúvidas.



Os subsídios à exploração afectavam os resultados “74 – Subsídios à Exploração” de um, ou mais, exercícios contabilísticos.

A contabilização dos subsídios no POC

4. Subsídios reembolsáveis

Os **incentivos reembolsáveis**, deveriam ser registados no Passivo, numa subconta da conta 23 - Empréstimos Obtidos.



Empréstimos obtidos do Governo **com juros à taxa zero, ou a taxas e/ou outras condições manifestamente mais favoráveis** que as correntes nos mercados financeiros.

A contabilização dos subsídios no POC

Apresentação e Divulgação nas DF

Balanço ➡ Sem qualquer rubrica autónoma específica.

D. dos Resultados ➡ Apresentava o valor dos subsídios à exploração.

ABDR ➡ Não reservava nenhuma nota específica para a explicação dos movimentos ocorridos nas contas relacionadas com os subsídios.

Demonstração dos Fluxos de Caixa ➡ Identificava os montantes recebidos em cada exercício a título de subsídios ao investimento, informação que figurava nas actividades de investimento.

A contabilização dos subsídios no SNC

1 – Génese do SNC

2 – Os subsídios na Proposta do SNC

3 – A Norma Contabilística e de Relato Financeiro 22

4 – Análise comparativa: SNC vs POC

5 – Subsídios do Governo e Impostos diferidos

6 – O tratamento contabilístico dos subsídios na NCRF-PE

A contabilização dos subsídios no SNC

1 – Génese do SNC

- Harmonização contabilística internacional: comparabilidade;
- Necessidade da contabilidade poder continuar a cumprir com o seu principal objectivo: prestar informação que seja útil à tomada de decisão de um vasto leque de utilizadores;
- Importância das IAS/IFRS;
- Harmonização contabilística na UE.

A contabilização dos subsídios no SNC

1 – Génese do SNC

Proposta de Sistema de Normalização Contabilística (**SNC**), em 2007, como consequência:

- Da estratégia de harmonização contabilística da UE;
- Do objectivo de modernizar e actualizar o corpo normativo nacional, de modo a acompanhar os desenvolvimentos na normalização internacional.

A contabilização dos subsídios no SNC

1 – Génese do SNC

- A Proposta esteve em **audição pública** de Abril a Julho de 2008.
- Após a recepção e análise dos diversos comentários e sugestões, a CNC apresentou o texto definitivo ao Governo que o aprovou, em Conselho de Ministros, e que foi publicado através do **Decreto-Lei n.º 158/2009**, de 13 Julho.
- **Entrada em vigor** no primeiro exercício que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

A contabilização dos subsídios no SNC

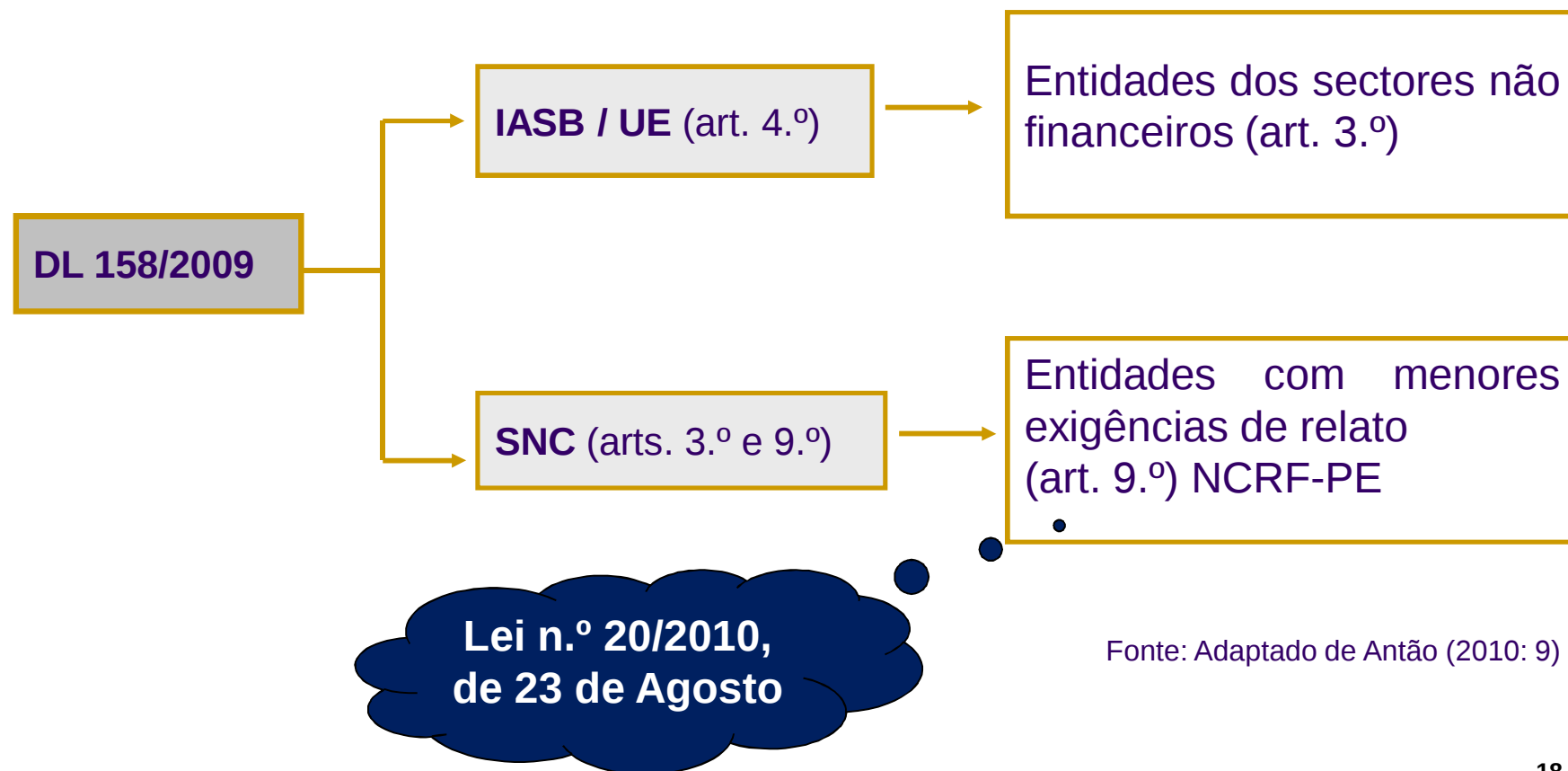
1 – Génese do SNC

Coexistência de **3 níveis de Normalização**:

- **Empresas com valores cotados**, que aplicam directamente as IAS/IFRS adoptadas pela UE;
- Restantes entidades dos sectores não financeiros, que aplicarão as NCRF do **modelo geral** do SNC;
- Entidades de menor dimensão e, conseqüentemente, com menores exigências de relato, que aplicarão a **NCRF-PE**.

A contabilização dos subsídios no SNC

1 – Génese do SNC



A contabilização dos subsídios no SNC

1 – Génese do SNC

- **SNC:** mais assente em princípios do que regras explícitas;
- Maior liberdade de actuação das entidades em matéria de políticas contabilísticas;
- Maior responsabilização;
- Afirmação de um novo paradigma em matéria de informação financeira.

A contabilização dos subsídios no SNC

1 – Génese do SNC

Publicação da Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro, que prevê um regime especial simplificado aplicável às **microentidades**, nas quais se enquadram as empresas que, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a) Total do balanço: 500 000 euros;
- b) Volume de negócios líquido: 500 000 euros;
- c) Número médio de empregados durante o exercício: 5.

A contabilização dos subsídios no SNC

2 – Os subsídios na Proposta do SNC

A NCRF 22 na Proposta do SNC (2007):

Merece destacar uma diferença muito significativa, com **importantes impactos nos resultados**, relativamente ao reconhecimento inicial dos subsídios não reembolsáveis para activos depreciables/amortizáveis.

A contabilização dos subsídios no SNC

2 – Os subsídios na Proposta do SNC

Redacção da NCRF 22 na Proposta do SNC (2007)	Redacção da actual versão da NCRF 22 (2009)
13. Os subsídios do Governo devem ser reconhecidos como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem, numa base sistemática. Eles não devem ser directamente creditados ao capital próprio.	12. Os subsídios do Governo não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis e intangíveis devem ser inicialmente reconhecidos nos Capitais Próprios e, subsequentemente:

A contabilização dos subsídios no SNC

2 – Os subsídios na Proposta do SNC

Redacção da NCRF 22 na Proposta do SNC (2007)	Redacção da actual versão da NCRF 22 (2009)
	a) Quanto aos que respeitem a activos fixos tangíveis depreciables e intangíveis com vida útil definida, imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem; b) Quanto aos que respeitem a activos fixos tangíveis não depreciables e intangíveis com vida útil indefinida, mantidos nos Capitais Próprios, excepto se a respectiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade.

A contabilização dos subsídios no SNC

2 – Os subsídios na Proposta do SNC

- Na versão definitiva da NCRF 22, o tratamento que acabou por ser acolhido difere da Proposta, no que respeita ao **reconhecimento inicial** do subsídio.
- Todos os subsídios ao investimento, quer sejam, ou não, depreciables ou amortizáveis, devem ser **inicialmente reconhecidos nos Capitais Próprios**.

A contabilização dos subsídios no SNC

2 – Os subsídios na Proposta do SNC

- Impacto positivo em alguns indicadores económicos: **autonomia financeira.**
- A NCRF 22 vai permitir que as entidades nacionais evidenciem indicadores económicos efectivamente equivalentes aos que são apresentados por entidades de outros países que adoptam este tratamento (ex. Espanha).

A contabilização dos subsídios no SNC

3 – A Norma Contabilística e de Relato Financeiro 22

Estrutura:

- Objectivo
- Âmbito
- Definições
- Subsídios do Governo
- Apoio do Governo
- Divulgações
- Data de eficácia

NCRF 22

➤ **Objectivo (§1)**

Prescrever os procedimentos que uma entidade deve aplicar na contabilização e divulgação de subsídios e apoios do Governo.

NCRF 22

➤ **Âmbito (§2)**

Deve ser aplicada na **contabilização e na divulgação de subsídios do Governo e na divulgação de outras formas de apoio do Governo.**

NCRF 22

➤ Âmbito

Esta Norma não trata (§3):

- Os problemas especiais que surgem da contabilização dos subsídios do Governo em demonstrações financeiras que reflectam os efeitos das alterações de preços ... ;
- O apoio do Governo que seja proporcionado a uma entidade na forma de benefícios que ficam disponíveis ao determinar o rendimento colectável ... ;
- A participação do Governo na propriedade (capital) da entidade;
- Os subsídios do Governo cobertos pela NCRF 17 - Agricultura.

NCRF 22

➤ **Âmbito**

Em termos gerais, são excluídos do âmbito da NCRF 22 todos os **benefícios fiscais concedidos pelo Governo em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC)**, constantes, nomeadamente, e entre outras disposições:

- **CIRC** (e.g. art. 14.º, art. 48.º)
- **Decreto Regulamentar n.º 25/2009** (e.g. art. 6.º)
- **Estatuto dos Benefícios Fiscais**

NCRF 22

➤ Âmbito

Em que situações é aplicável a NCRF 22 para a contabilização dos subsídios para a actividade agrícola, e não a NCRF 17?

A resposta a esta questão encontra-se nos §§ 38 e 39 da NCRF 17. Nos termos destes parágrafos, se um subsídio se relacionar com um activo biológico mensurado ao seu custo menos qualquer depreciação e perdas por imparidades acumuladas, será aplicada a NCRF 22.

NCRF 22

➤ Âmbito

Contabilização dos subsídios na NCRF 17:

- ❖ **Subsídio não condicional:** reconhecido como rendimento quando, e somente quando, o subsídio se torne recebível (§ 35);
- ❖ **Subsídio condicional:** reconhecido como rendimento quando, e somente quando, sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsídio (§ 36).

NCRF 22

➤ Âmbito

Problemática associada:

Qual a NCRF que deve ser aplicada na contabilização do subsídio governamental na luta contra o nemátodo^[1] da madeira do pinheiro?

^[1] O nemátodo da madeira do pinheiro é um verme microscópico do grupo das lombrigas que ataca preferencialmente pinheiros e outras árvores resinosas.

NCRF 22

➤ Âmbito

Resposta:

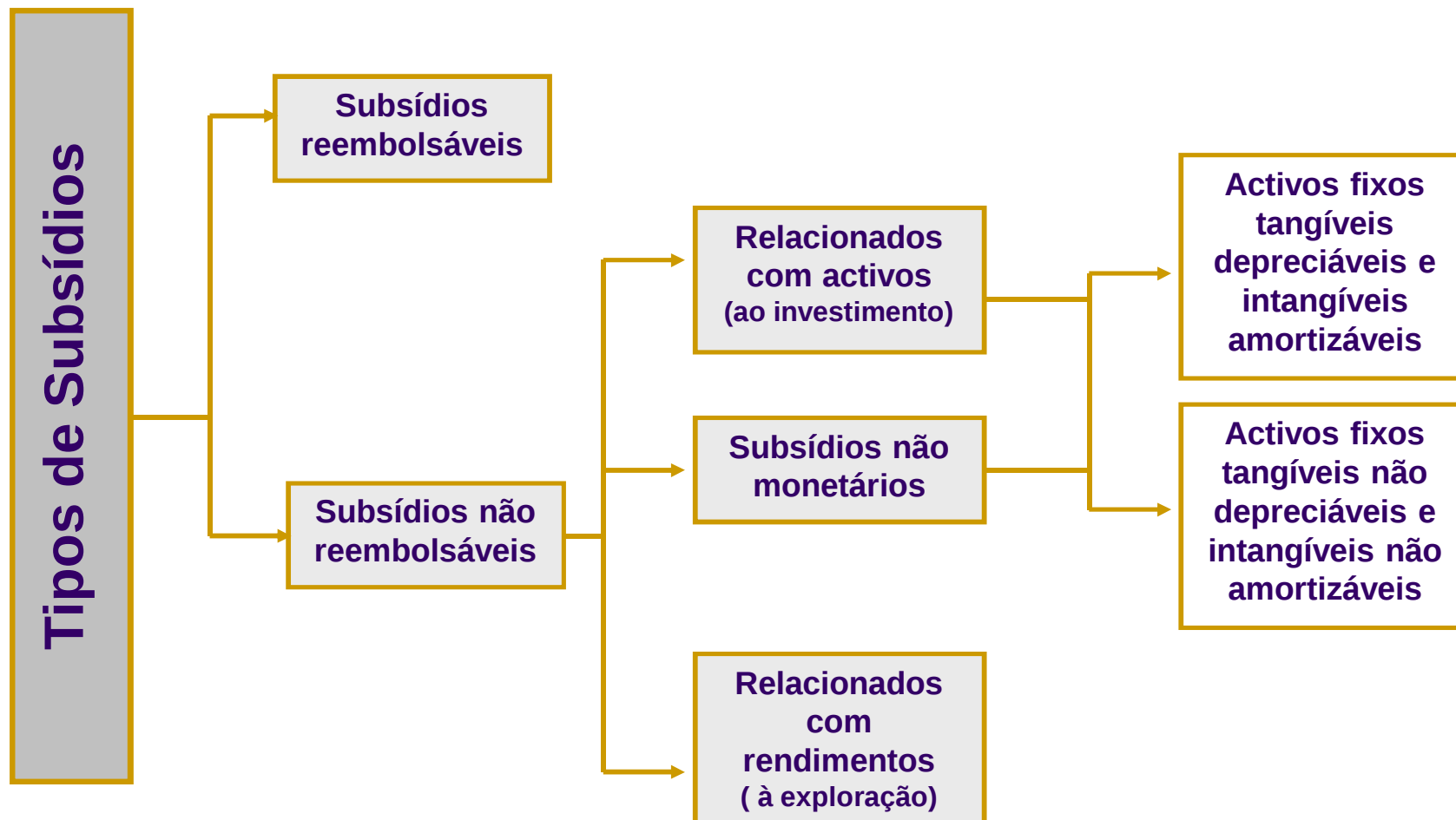
Em termos contabilísticos, será de aplicar a NCRF 22 por se tratar de um subsídio que visa compensar gastos incorridos no tratamento de produtos agrícolas após colheita, no caso específico, após transformação em madeira serrada ou equivalentes.

NCRF 22

➤ Definições (§4)

- ✓ Apoio do Governo
- ✓ Governo
- ✓ Justo valor
- ✓ Subsídio do Governo
- ✓ Subsídios não reembolsáveis
- ✓ Subsídios relacionados com activos
- ✓ Subsídios relacionados com rendimentos

NCRF 22



NCRF 22

➤ Reconhecimento Inicial: Subsídios do Governo (§8)



*Os subsídios do Governo, incluindo os não monetários pelo justo valor, só devem ser **reconhecidos** após existir segurança de que:*

- *a entidade cumprirá as condições a eles associadas; e*
- *os subsídios serão recebidos.*

NCRF 22

➤ Não reconhecimento: Subsídios do Governo (§9)



Até que haja segurança razoável de que a entidade cumprirá as condições a ele associadas, e que o subsídio será recebido.

NCRF 22

➤ **Reconhecimento: Subsídio do Governo (§10)**



A maneira pela qual um subsídio é recebido não afecta o método contabilístico a ser adoptado com respeito ao subsídio (quer ele seja recebido em dinheiro, quer como redução de um passivo para com o Governo).

NCRF 22

➤ **Problemática associada ao momento do reconhecimento do subsídio:**

Quando se poderá considerar que uma entidade tem certeza razoável de que cumpre com as condições de reconhecimento de um subsídio? Aquando da assinatura do contrato ou, pelo contrário, apenas quando o projecto de investimento está totalmente concluído?

NCRF 22

Resposta:

Analizando criticamente as 2 possibilidades, um subsídio apenas deve ser reconhecido **aquando da decisão de aprovação e contratualização do mesmo**, ou seja, aquando da formalização da atribuição do subsídio por parte do Governo.

NCRF 22

Resposta:

Na data da assinatura do contrato a empresa está a assumir que irá cumprir com as condições presentes no mesmo, da mesma forma que o respectivo organismo do Governo se está a comprometer a atribuir o subsídio.

NCRF 22

Subsídios não reembolsáveis relacionados com activos

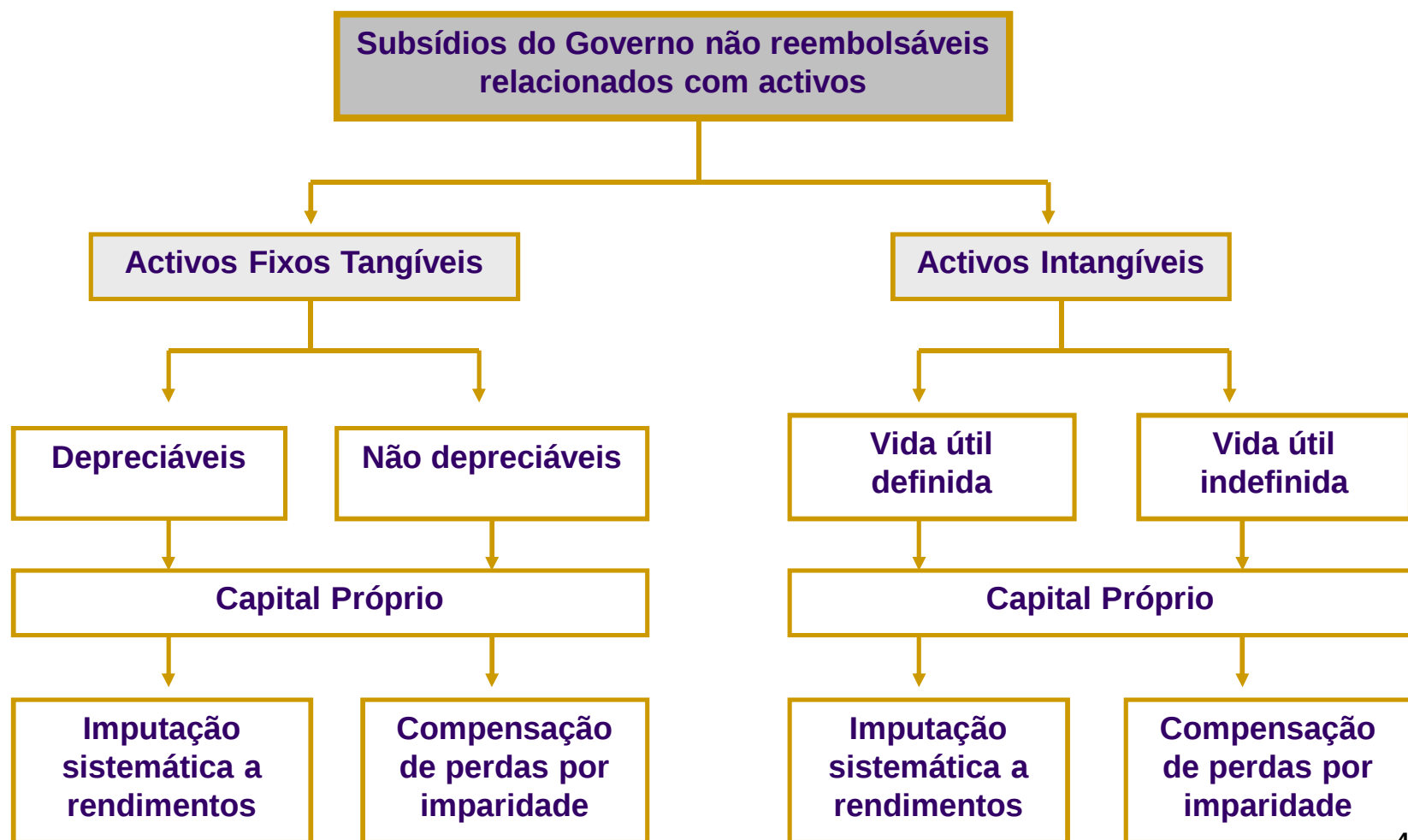
Referentes a activos fixos tangíveis depreciables e intangíveis com vida útil definida

Imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem.

Referentes a activos fixos tangíveis não depreciables e intangíveis com vida útil indefinida

Mantidos nos Capitais Próprios, excepto se a respectiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade.

NCRF 22



NCRF 22

Alguns exemplos de subsídios relacionados com activos em Portugal, no âmbito dos apoios do Quadro de Referência Estratégico Nacional (QREN):

- SI Qualificação PME – Incentivos à Qualificação e Internacionalização de PME;
- SI I&DT - Incentivos à Investigação e Desenvolvimento Tecnológico nas Empresas;
- Medida Solar Térmico 2010.

NCRF 22

Algumas problemáticas associadas aos subsídios para activos:

- 1. Qual o tratamento contabilístico que deve ser efectuado no caso de um subsídio ao investimento em que o activo, na transição do POC para o SNC, não se enquadra na definição de activo?*

NCRF 22

Resposta:

Alguns bens do imobilizado, que eram como tal contabilizados em POC, **não cumprem as condições de reconhecimento como activo** prescritas no SNC, devendo ser reconhecidos como gastos do período.

Assim, estes activos, nos termos do disposto na NCRF 3 – Adopção pela Primeira Vez das NCRF, **terão de ser desreconhecidos** na transição do POC para o SNC.

NCRF 22

Resposta:

Mas, ao serem desreconhecidos, a questão que se coloca é a seguinte:

Qual o tratamento a dar a eventual subsídio não reembolsável, para a aquisição daqueles activos, ainda não imputado a resultados na transição para o SNC?

NCRF 22

Resposta:

Como em POC os subsídios eram inicialmente reconhecidos como Passivo, o montante ainda não imputado figurará na conta 2745 – Acréscimos e Diferimentos – Proveitos Diferidos – Subsídios para investimentos (POC).

NCRF 22

Resposta:

- Na transição do POC para o SNC, a entidade deve **desreconhecer o incorpóreo que não se qualifique como intangível** em SNC, pelo seu valor escriturado, por **contrapartida de Resultados Transitados** (cf. § 8 da NCRF 3).
- Simultaneamente, deve **desreconhecer o subsídio ainda não imputado**, igualmente por **contrapartida de Resultados Transitados**.

NCRF 22

Algumas problemáticas associadas aos subsídios para activos:

- 2. Quando um activo fixo tangível depreciable, para cuja aquisição foi atribuído um subsídio não reembolsável, sofre uma perda por imparidade, dever-se-á imputar nesse mesmo período uma parte proporcional do subsídio a rendimentos para compensar aquela perda?*

NCRF 22

Resposta:

“(...) os subsídios relacionados com activos depreciables são geralmente reconhecidos como rendimento durante os períodos e na proporção em que a depreciação desses activos é reconhecida” (§ 15), consideramos que **o mesmo entendimento deve ser dado para as perdas por imparidade.**

NCRF 22

Resposta:

- A própria NCRF 22 refere que este tipo de subsídios deve ser imputado numa base sistemática como rendimento **durante os períodos necessários para balanceá-lo com os gastos** (§12).
- Assim, a norma **não limita a imputação do subsídio às depreciações do activos**, mas sim aos gastos relacionados que se pretende que eles compensem, **onde se podem incluir as depreciações e eventuais perdas por imparidade**.

Aplicação Prática 1

Questão:

No início de Agosto do ano N, a empresa Subsídio, S.A. adquiriu uma máquina industrial por 175.000 €, e um terreno por 350.000 € para a construção de um armazém. A obra terá início em Junho de N+1.

Para estas aquisições a empresa recebeu, em 2 de Julho de N+1, a comunicação da aprovação de um subsídio de 40% do valor dos activos adquiridos. Este subsídio foi recebido a 16 de Setembro do mesmo ano.

Aplicação Prática 1

Questão:

Sabe-se que a máquina tem uma vida útil estimada de 8 anos e é depreciada usando o método da linha recta.

Pedido:

Contabilizar as operações relativas a N e N+1, à luz da NCRF 22.

Aplicação Prática 1

Resolução:

De acordo com o §12 da NCRF 22, esta subvenção enquadra-se nos subsídios do Governo não reembolsáveis para activos, pelo que deve ser inicialmente reconhecida nos Capitais Próprios.

Aplicação Prática 1

Resolução:

Subsequentemente, a **parte do subsídio** relativa:

- **À máquina industrial** - deve ser imputada numa base sistemática como rendimento durante a vida útil da máquina;
- **Ao terreno** – como o activo não é amortizável, deve ser mantida nos capitais próprios (excepto se a respectiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade).

Aplicação Prática 1

Resolução:

Depreciação da máquina em N = $175.000 / 8 \times 5/12 = 9.114,58 \text{ €}$

31/12/N – Depreciação do período

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

9.114,58 €

Aplicação Prática 1

Resolução:

Relativamente ao subsídio, e uma vez que apenas em Julho de N+1 a empresa tomou conhecimento da aprovação do mesmo, no ano N ainda não estavam reunidas as condições para o seu reconhecimento.

Assim, apenas em Julho de N+1 a empresa estará, em princípio, em condições de reconhecer o subsídio atribuído.

Aplicação Prática 1

Resolução:

Valor total do subsídio = $(350.000 + 175.000) \times 40\% = 210.000 \text{ €}$

02/07/N+1 - Reconhecimento inicial do subsídio

27 Outras contas a receber e a pagar

278 Outros devedores e credores

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

210.000 €

Aplicação Prática 1

Resolução:

Em Setembro de N+1, tem que se registar o recebimento do subsídio:

16/09/N+1 - Recebimento total do subsídio

12 Depósitos à ordem

a 27 Outras contas a receber e a pagar

278 Outros devedores e credores

210.000 €

Aplicação Prática 1

Resolução:

À data do balanço de N+1, além do registo da depreciação da máquina, a empresa deverá imputar a parte proporcional do subsídio da máquina a rendimentos.

Como apenas em N+1 a empresa estava em condições de reconhecer o subsídio, neste período a entidade deve reconhecer em rendimentos a parte do subsídio relativo a N e a N+1 (§§ 18 e 20 da NCRF 22).

Aplicação Prática 1

Resolução:

- Depreciação da máquina em N+1 = $175.000 / 8 = 21.875 \text{ €}$
- Valor do subsídio relativo à máquina = $175.000 \text{ €} \times 40\% = 70.000 \text{ €}$
- Imputação do subsídio a rendimentos:
 - relativo a N = $70.000 / 8 \times (5/12) = 3.645,83 \text{ €}$
 - relativo a N+1 = $70.000 / 8 = 8.750 \text{ €}$

Aplicação Prática 1

Resolução:

31/12/N+1 – Depreciação do período

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

21.875 €

31/12/N+1 – Imputação parcial do subsídio a rendimentos

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

a 78 Outros rendimentos e ganhos

788 Outros

7883 Imputação de subsídios p/ investimento

12.395,83 €*

* (3.645,83 + 8.750)

Aplicação Prática 1

Resolução:

Admitindo que em N+1 o edifício ainda não estará concluído para poder ser depreciado, já que a construção apenas terá iniciado em Junho de N+1:

Nenhum subsídio relativo ao terreno será imputado a rendimentos em N+1. Só o será a partir do momento, e na proporção, em que o edifício comece a ser depreciado.

NCRF 22

Subsídios relacionados com rendimentos

Gastos incorridos em períodos anteriores

Reconhecer em rendimentos do período (conta 75).

Gastos parcialmente incorridos em períodos anteriores

Reconhecer a parte relacionada com os gastos já incorridos (período e anteriores) como rendimentos do período (conta 75).

Reconhecer a parte dos gastos ainda não incorridos em rendimentos a reconhecer (conta 282).

Gastos ainda não incorridos

Registrar em rendimentos a reconhecer (conta 282), transferindo para resultados à medida da sua realização.

NCRF 22

Subsídios relacionados com rendimentos

Exemplos de subsídios em Portugal que poderão ser classificados como de exploração:

- No âmbito do (QREN):
 - SI Inovação - Sistema de Incentivos à Inovação;
 - SI I&DT - Incentivos à Investigação e Desenvolvimento Tecnológico nas Empresas;
 - SI Qualificação PME – Incentivos à Qualificação e Internacionalização de PME;
 - Vale inovação.
- Instituto do Emprego e Formação Profissional (IEFP):
 - Programa de Estimulo à Oferta de Emprego (PEOE).

Aplicação Prática 2

Questão:

A 6 de Janeiro do ano N, a empresa BoloToc, Lda. viu aprovado um subsídio do IEFP, que veio a receber no dia 1 de Março do mesmo ano, no valor de 108.000 €, para compensar gastos com a formação do seu quadro de pessoal. As acções de formação decorrerão por um período de 3 anos, e tiveram início em Setembro de N-1. Na atribuição do subsídio é exigido que a empresa mantenha aqueles trabalhadores ao seu serviço durante 2 anos após a atribuição do mesmo.

Pedido:

Efectuar o tratamento contabilístico do subsídio recebido.

Aplicação Prática 2

Resolução:

Um subsídio à exploração deve ser reconhecido no período em que a entidade se qualificar para o receber, com a divulgação necessária para assegurar que o seu efeito seja claramente compreendido.

Aplicação Prática 2

Resolução:

Gastos parcialmente incorridos em períodos anteriores:

- Reconhecer a parte relacionada com os gastos já incorridos (período e períodos anteriores) como rendimentos do período (conta 75).
- Registrar a parte dos gastos ainda não incorridos em rendimentos a reconhecer (conta 282).

Aplicação Prática 2

Resolução:

06/01/N - Reconhecimento da dívida do IEFP

27 Outras contas a receber e a pagar

278 Outros devedores e credores

a 28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

108.000 €

06/01//N - Reconhecimento do subsídio relativo a N-1 em rendimentos

28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

a 75 Subsídios à exploração

751 Subsídios do Estado e outros entes públicos

12.000 €*

* $(108.000 \text{ €} / 3) \times (4 / 12) = 12.000 \text{ €}$

Aplicação Prática 2

Resolução:

01/03/N – Recebimento do subsídio

12 Depósitos à ordem

a 27 Outras contas a receber e a pagar

278 Outros devedores e credores

108.000 €

À data do balanço de N, ou durante o período contabilístico (se a entidade tiver maiores exigências de informação), a empresa deve reconhecer o rendimento associado à formação desse período.

Aplicação Prática 2

Resolução:

A melhor base para a repartição do subsídio pelos períodos económicos seria a proporção do gasto incorrido na respectiva formação. No entanto, na ausência de tal informação, uma alternativa é efectuar a periodização económica do subsídio em função do período temporal decorrido.

31/12/N - Reconhecimento parcial do subsídio em rendimentos

28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

a 75 Subsídios à exploração

751 Subsídios do Estado e outros entes públicos

36.000 €*

* $(108.000 \text{ €} / 3) = 36.000 \text{ €}$

NCRF 22

Problemática do reconhecimento do subsídio de formação POPH^[1]:

- 1. Como e quando contabilizar as diferentes fases associadas aos subsídios no âmbito do POPH, ou seja, a assinatura do contrato ou atribuição do subsídio, o recebimento do adiantamento, os recebimentos dos pedidos de reembolsos, e o saldo final?*

^[1] O POPH é o Programa Operacional do Potencial Humano e que concretiza a agenda temática para o potencial humano inscrita no Quadro de Referência Estratégico Nacional (QREN), documento programático que enquadra a aplicação da política comunitária de coesão económica e social em Portugal no período 2007-2013.

NCRF 22

Problemática do reconhecimento do subsídio de formação POPH:

Poderão existir situações mais complexas do que o exemplo apresentado, uma vez que na maior parte dos casos o subsídio é recebido por tranches e o cumprimento dos requisitos nem sempre é verificado.

É exemplo, os subsídios de formação do POPH, nos quais se podem identificar 3 fases:

- Recebimento de um adiantamento de 15% do valor do contrato;
- Posteriormente, as empresas apresentam os pedidos de reembolsos, referentes a gastos já incorridos e efectivamente pagos, de forma a serem reembolsadas;
- Apresentação do saldo final do projecto.

NCRF 22

Problemática do reconhecimento do subsídio de formação POPH:

No momento da formalização do contrato do subsídio, e caso exista uma forte probabilidade de que a entidade formadora irá cumprir com as condições do programa de apoio e que o subsídio será recebido, deve-se proceder ao reconhecimento inicial da totalidade do subsídio nas demonstrações financeiras da entidade formadora:

Reconhecimento inicial do subsídio:

27 Outras contas a receber e a pagar

278 Outros devedores e credores

a 28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

NCRF 22

Problemática do reconhecimento do subsídio de formação POPH:

No final de cada período de relato, deve-se reconhecer o subsídio como rendimento, pela parte referente a esse período, em função dos gastos incorridos (conforme documentos de pedido de reembolso):

Imputação parcial do subsídio a rendimentos:

28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

a 75 Subsídios à exploração

751 Subsídios do Estado e outros entes públicos

NCRF 22

Problemática do reconhecimento do subsídio de formação POPH:

Pelo recebimento do subsídio (quer seja o montante do adiantamento (15%), ou dos recebimentos posteriores (até 85%), ou saldo final, efectuar o seguinte registo em cada um daqueles momentos:

Recebimento do subsídio:

12 Depósitos à Ordem

a 27 Outras contas a receber e a pagar

278 Outros devedores e credores

NCRF 22

Subsídios não monetários

De acordo com o § 21 da NCRF 22, *um subsídio do Governo pode tomar a forma de transferência de um activo não monetário.*

Nos casos em que o Governo atribui o subsídio mediante a transferência de um activo, significa que o valor do subsídio será exactamente igual ao valor do activo, o qual deve ser mensurado ao justo valor.

O activo está a ser subsidiado a 100% pelo Governo, embora não exista a transferência de meios líquidos para a entidade.

NCRF 22

Subsídios não monetários

Subsídios não Monetários

Reconhecimento inicial do subsídio e do activo pelo justo valor. Caso o justo valor não possa ser fiavelmente determinado, o subsídio e o activo são contabilizados pelo seu valor nominal.

O subsídio é **inicialmente reconhecido em Capitais Próprios** (conta 593) e, posteriormente, seguir o tratamento dos subsídios para activos.

Aplicação Prática 3

Questão:

A sociedade ArcoToldo, Lda. concorreu a um subsídio governamental que veio a receber no dia 1 de Julho do ano N. Esse subsídio consistiu no recebimento de painéis solares fotovoltaicos para a produção de energia eléctrica utilizada na actividade produtiva da entidade. O justo valor, naquela data, dos painéis é de 150.000 €, tendo-lhe sido atribuída uma vida útil de 20 anos.

Pedido:

Registo contabilístico das operações descritas para o ano N.

Aplicação Prática 3

Resolução:

Os subsídios do Governo, **incluindo subsídios não monetários pelo justo valor**, só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:

- a entidade cumprirá as condições a eles associadas; e,
- os subsídios serão recebidos.

Aplicação Prática 3

Resolução:

Como o Governo concedeu o subsídio mediante a atribuição de um activo, os painéis solares, **aquele configura um subsídio não monetário**. Dado que o justo valor dos painéis foi fiavelmente determinado, e ascende a 150.000 €, será esse o valor pelo qual, quer os painéis, quer o correspondente subsídio, serão reconhecidos.

01/07/N – Reconhecimento do activo e do subsídio

43 Activos fixos tangíveis

433 Equipamento básico

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

150.000 €

Aplicação Prática 3

Resolução:

Posteriormente, o subsídio é imputado numa base sistemática **como rendimento** durante os períodos necessários para balanceá-lo com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem, ou seja, **na proporção das correspondentes depreciações**.

À data do balanço do período N:

- Depreciação dos painéis = $[150.000/20 \times (6/12)] = 3.750 \text{ €}$
- Imputação proporcional do subsídio = $[150.000/20 \times (6/12)] = 3.750 \text{ €}$

Aplicação Prática 3

Resolução:

31/12/N - Depreciação dos painéis solares:

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

3.750 €

31/12/N - Reconhecimento parcial do subsídio em rendimentos

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

a 78 Outros rendimentos e ganhos

788 Outros

7883 Imputação de subsídios para investimentos

3.750 €

NCRF 22

Subsídios reembolsáveis

Subsídios Reembolsáveis

Reconhecidos no passivo (ao custo ou custo amortizado) (258).

No caso de estes subsídios **adquirirem a condição de não reembolsáveis**, deverão ser **transferidos para capitais próprios (593)**, de acordo com o tratamento já referido para os subsídios do Governo não reembolsáveis.

NCRF 22

Problemática do reconhecimento inicial do subsídio reembolsável:

- 1. O passivo referente ao subsídio reembolsável, recebido por tranches, deve ser reconhecido só no final da última tranche recebida, ou pelo contrário, deve reflectir todos os fluxos monetários recebidos, independentemente do momento da aquisição dos activos relacionados com o próprio subsídio?*

NCRF 22

Problemática do reconhecimento inicial do subsídio reembolsável:

Estando perante um subsídio reembolsável, este deve ser inicialmente contabilizado em subconta apropriada da conta 25 - Financiamentos Obtidos, na exacta medida do seu recebimento, por contrapartida de meios financeiros líquidos, independentemente das aquisições de activos que estejam relacionadas com o subsídio obtido.

NCRF 22

Subsídios reembolsáveis

Exemplos de subsídios reembolsáveis em Portugal (QREN):

- SI Inovação - Sistema de Incentivos à Inovação;
- Linha de Crédito e Garantias QREN INVESTE;
- SI I&DT - Incentivos à Investigação e Desenvolvimento Tecnológico nas Empresas;
- SI Qualificação PME – Incentivos à Qualificação e Internacionalização de PME.

Aplicação Prática 4

Questão:

Devido à crise económica que se faz sentir no sector cerâmico, a sociedade Ceramic, Lda. teve uma queda de 65% nas suas vendas nos últimos dois anos. Para fazer face à crise do sector, o Governo concede subsídios reembolsáveis, sem juro, para apoiar a aquisição e remodelação de fornos cerâmicos.

A sociedade concorreu ao subsídio, tendo-lhe sido atribuído, em 14 de Janeiro de N, um subsídio no valor de 300.000 €, com 3 reembolsos anuais constantes. A entidade adquiriu, de imediato, alguns fornos cerâmicos pelo custo total de 450.000 €, aos quais foi atribuído um período de vida útil de 12 anos.

Aplicação Prática 4

Pedidos:

1. Reconhecimento inicial do subsídio reembolsável e registo do primeiro reembolso anual.
2. Admitindo que, após o pagamento do segundo reembolso, em Janeiro de N+2, o subsídio adquiriu a condição de não reembolsável, proceder aos correspondentes registos contabilísticos do período N+2.

Aplicação Prática 4

Resolução:

1. Reconhecimento inicial do subsídio reembolsável e registo do primeiro reembolso anual.

Nesta primeira hipótese, está-se na presença de um subsídio reembolsável.

Deste modo, e de acordo com o § 12 da NCRF 22, este subsídio será contabilizado como Passivo.

Aplicação Prática 4

Resolução:

Para a resolução do caso em concreto utiliza-se o custo como a base de mensuração do passivo:

14/01/N - Recebimento do subsídio reembolsável

12 Depósitos à ordem

a 25 Financiamentos obtidos

258 Outros financiadores

258x Subsídio reembolsável

300.000 €

Aplicação Prática 4

Resolução:

Em 14 de Janeiro de cada um dos anos seguintes, a sociedade vai procedendo ao reembolso parcial do subsídio, devendo efectuar o respectivo registo contabilístico:

14/01/N+1– Primeiro reembolso do subsídio

25 Financiamentos Obtidos

258 Outros Financiadores

258x Subsídio reembolsável

a 12 Depósitos à Ordem

100.000 €

Aplicação Prática 4

Resolução:

- 2. Admitindo que, após o pagamento do segundo reembolso, em Janeiro de N+2, o subsídio adquiriu a condição de não reembolsável, proceder aos correspondentes registos contabilísticos do período N+2.**

Aplicação Prática 4

Resolução:

Quando o subsídio adquiriu a **condição de não reembolsável**, no final de Janeiro de N+2, o mesmo deverá passar a ser reconhecido nos Capitais Próprios e, subsequentemente, como respeito a activos fixos tangíveis depreciables, deve ser imputado numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-lo com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem.

Aplicação Prática 4

Resolução:

Montante do subsídio ainda não reembolsado = 100.000 €
(último reembolso)

Jan./N+2 – Conversão do subsídio em não reembolsável

25 Financiamentos Obtidos

258 Outros Financiadores

258x Subsídio reembolsável

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

100.000 €

Aplicação Prática 4

Resolução:

Relativamente à imputação do subsídio a resultados, no período N+2 deve-se afectar a rendimentos o subsídio correspondente às depreciações do período e dos dois períodos anteriores (N e N+1):

- Depreciação de N+2 = $450.000 / 12 \text{ anos} = 37.500 \text{ €}$
- Subsídio a imputar a rendimentos de N+2 = $(100.000 \text{ €} / 12 \text{ anos}) \times 3 = 25.000 \text{ €}$.

Aplicação Prática 4

Resolução:

31/12/N+2 – Reconhecimento das depreciações

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

37.500 €

31/12/N+2 – Imputação parcial do subsídio a rendimentos

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

a 78 Outros rendimentos e ganhos

788 Outros

7883 Imputação de subsídios para investimentos

25.000 €

NCRF 22

Apresentação dos subsídios do Governo (§22)

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

NCRF 22

Apresentação dos subsídios do Governo (§24)

Os subsídios à exploração, devem ser **apresentados separadamente como tal na demonstração dos resultados.**

NCRF 22

Apresentação dos subsídios do Governo (§23)

A compra de activos e o recebimento dos subsídios relacionados pode causar movimentos importantes no fluxo de caixa de uma entidade. Por esta razão, e a fim de mostrar o investimento bruto em activos, tais movimentos devem ser divulgados como itens separados na demonstração de fluxos de caixa.

NCRF 22

Reembolso de subsídios do Governo

Um subsídio do Governo que se torne reembolsável deve ser contabilizado como uma alteração de estimativa contabilística (ver NCRF 4 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros).

NCRF 22

Reembolso de subsídios do Governo

De acordo com o § 25 da NCRF 22, o ***reembolso de um subsídio relacionado com rendimentos ou relacionado com activos*** deve ser aplicado em primeiro lugar em contrapartida das componentes onde se encontrem reflectidas as importâncias ainda não imputadas como rendimento.

Na medida em que o reembolso exceda tais componentes, ou quando estas não existam, o reembolso deve ser reconhecido imediatamente como um gasto.

NCRF 22

Reembolso de subsídios do Governo

Reembolso de Subsídios

Relacionados com activos

- Débito da conta 593 - Subsídios;
- Se o reembolso exceder o saldo da conta 593 (ou este não existir), o reembolso será registado a débito, ou da conta 296 (se existir) e/ou da conta 6888 – Outros não especificados.

Relacionados com rendimentos

- Débito da conta 282 – Rendimentos a reconhecer
- Se o reembolso exceder o saldo da conta 282 (ou este não existir), o reembolso será registado a débito, ou da conta 296 (se existir) e/ou da conta 6888 – Outros não especificados.

NCRF 22

Apoio do Governo

É considerado **apoio do Governo** a acção concebida pelo Governo para proporcionar benefícios económicos específicos a uma entidade, ou a uma categoria de entidades, que a eles se propõem segundo certos critérios.

NCRF 22

Apoio do Governo

O apoio do Governo, para os fins da NCRF 22, *não inclui os benefícios única e indirectamente proporcionados através de acções que afectem as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infra-estruturas em áreas de desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.*

NCRF 22

Apoio do Governo

De acordo com o § 26 da NCRF 22, certas formas de apoio do Governo, que não possam ter um valor razoavelmente atribuído, são excluídas da definição de apoio do Governo, assim como as transacções com o Governo que não possam ser distinguidas das operações comerciais normais da entidade.

NCRF 22

Problemática do tratamento contabilístico dos apoios do Governo:

- 1. Qual o tratamento contabilístico a dar ao seguinte benefício do Governo ao emprego e à contratação de novos trabalhadores: redução ou isenção da taxa contributiva para a Segurança Social suportada pela entidade patronal?*

NCRF 22

Problemática do tratamento contabilístico dos apoios do Governo:

Atendendo a que os subsídios são auxílios do Governo na forma de transferência de recursos para uma entidade, em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as actividades operacionais da entidade (NCRF 22: § 4), e não tendo o Governo, no caso concreto da isenção, transferido quaisquer recursos para a sociedade, significa que aquele benefício não se enquadra na definição de subsídio, mas na de apoio do Governo.

NCRF 22

Divulgações (§31)

- A política contabilística adoptada para os subsídios do Governo, incluindo os métodos de apresentação adoptados nas demonstrações financeiras;
- A natureza e extensão dos subsídios do Governo reconhecidos nas demonstrações financeiras e indicação de outras formas de apoio do Governo de que a entidade tenha directamente beneficiado; e
- Condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do Governo que tenham sido reconhecidas.

Análise comparativa: SNC vs POC

Subsídio à Exploração	POC	Proveito contabilístico de um ou mais exercícios (contas 274 e/ou 74).
	SNC	Relativo a gastos incorridos: Reconhecido em rendimentos do período (conta 75). Relativo a gastos parcialmente incorridos: Parcela relacionada com os gastos já incorridos (período e anteriores): reconhecida como rendimentos do período (conta 75). Parcela relativa aos gastos ainda não incorridos: reconhecida em rendimentos a reconhecer (conta 282). Relativo a gastos a incorrer: Reconhecido em rendimentos a reconhecer (conta 282), e transferido para resultados (conta 75) na mesma medida em que os gastos sejam incorridos.

Análise comparativa: SNC vs POC

Subsídio ao Investimento	POC	Bens amortizáveis: Proveito diferido (conta 2745) e reconhecido em resultados proporcionalmente à amortização dos activos (conta 7983). Activos não amortizáveis: Relevado directamente nos capitais próprios, e aí se mantém (conta 575), não afectando resultados.
	SNC	Activos Depreciáveis ou Amortizáveis: Inicialmente reconhecido nos capitais próprios (conta 593) e, subsequentemente, imputado como rendimentos (conta 7883) do período numa base sistemática e racional durante a vida útil do activo. Activos não Depreciáveis ou Amortizáveis: Inicialmente reconhecido nos capitais próprios (conta 593), e aí se mantém, a menos que seja reconhecida uma perda por imparidade do activo. Nesse caso, será transferido para rendimentos (conta 7883) pela parcela necessária para compensar a perda por imparidade.

Análise comparativa: SNC vs POC

Outros Subsídios	POC	Não Monetários: O POC era omissa quanto a esta matéria. Reembolsáveis: Contabilizados no passivo ao custo (conta 239). O POC era omissa quanto à conversão em não reembolsáveis.
	SNC	Não Monetários: Reconhecimento inicial do subsídio e do activo pelo justo valor. Caso o justo valor não possa ser fiavelmente determinado, o subsídio e o activo são contabilizados pelo seu valor nominal. O subsídio é inicialmente reconhecido em Capitais Próprios (conta 593) e, posteriormente, seguir o tratamento dos subsídios ao investimento. Reembolsáveis: São contabilizados no passivo (ao custo ou custo amortizado) (conta 258). No caso de estes subsídios adquirirem a condição de não reembolsáveis, deverão passar a ter o tratamento referido para aqueles.

Subsídios do Governo e Impostos diferidos

Enquadramento fiscal dos subsídios

O actual tratamento fiscal dos subsídios é praticamente o mesmo que vigorava antes das recentes alterações ao Código do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Colectivas (CIRC), introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

Subsídios do Governo e Impostos diferidos

Enquadramento fiscal dos subsídios

Segundo a actual redacção do CIRC, o tratamento fiscal dos subsídios encontra-se essencialmente prescrito nos seguintes artigos:

- Art. 18.º - Periodização do lucro tributável
- Art. 20.º - Rendimentos
- Art. 22.º - Subsídios relacionados com activos não correntes

Subsídios do Governo e Impostos diferidos

Enquadramento fiscal dos subsídios

No que respeita em concreto aos **subsídios à exploração**, as regras fiscais são muito semelhantes às regras contabilísticas.

Assim, os subsídios à exploração são tributados no(s) período(s) em que são reconhecidos em rendimentos (alínea j), do n.º 1 do art. 20.º), respeitando a periodização económica (art. 18.º).

Subsídios do Governo e Impostos diferidos

Enquadramento fiscal dos subsídios

Quanto aos **subsídios destinados ao investimento**, são os mesmos reconhecidos inicialmente nos Capitais Próprios. Todavia, esta variação positiva nos capitais próprios não é fiscalmente relevante no reconhecimento inicial do subsídio, apenas o é posteriormente.

Subsídios do Governo e Impostos diferidos

Enquadramento fiscal dos subsídios

Os subsídios relativos a investimentos **depreciáveis/amortizáveis**, vão sendo tributados na mesma proporção da depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição ou de produção, sem prejuízo do disposto no n.º 2 do art. 22.º (relativo às quotas mínimas de depreciação ou amortização).

Subsídios do Governo e Impostos diferidos

Enquadramento fiscal dos subsídios

Os subsídios relativos a investimentos não depreciables/amortizáveis, são tributados durante o período em que o activo foi inalienável, ou quando não aplicável, durante um período de 10 anos, em partes iguais.

Como estes subsídios directamente reconhecidos nos capitais próprios, e regra geral aí se mantêm, em cada um dos períodos contabilísticos subsequentes (em que fiscalmente o subsídio é tributado) a entidade deve efectuar um acréscimo ao Quadro 07 da Modelo 22.

Subsídios do Governo e Impostos diferidos

Efeito nos Impostos Diferidos

Uma questão que tem sido frequentemente debatida entre os profissionais, e para a qual ainda existem opiniões dissonantes, é a de se saber se os subsídios do Governo relacionados com activos originam, ou não, o reconhecimento de impostos diferidos.

Subsídios do Governo e Impostos diferidos

Efeito nos Impostos Diferidos

Relativamente a esta problemática, a própria CNC (na sua FAQ 13, de 26 de Maio) veio esclarecer que a *“existência de subsídios atribuídos à entidade não traduz um aumento do capital próprio absoluto, uma vez que os mesmos são sujeitos a tributação. Consequentemente, a quantia contratualizada com a entidade gera um enriquecimento da mesma quanto à parcela líquida de imposto e também a necessidade de efectuar o reconhecimento do passivo fiscal que lhe está associado”*.

A contabilização dos Subsídios na NCRF-PE

A NCRF-PE condensa os principais aspectos de reconhecimento, mensuração e divulgação extraídos das NCRF, tidos como os requisitos mínimos necessários às PE.

No que respeita em concreto aos **subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo**, a NCRF-PE contempla no capítulo 14 o tratamento contabilístico desta temática, o qual é muito similar ao da NCRF 22.

A contabilização dos Subsídios na NCRF-PE

As **únicas diferenças** que poderemos aqui focar, prendem-se com o menor desenvolvimento na redacção das políticas e critérios de reconhecimento e de mensuração na NCRF-PE.

Um outro aspecto é o que se refere à exigência de apresentação da compra de activos e do recebimento dos subsídios, como itens separados na Demonstração de Fluxos de Caixa.

A contabilização dos Subsídios na NCRF-PE

Uma referência aos impostos diferidos na NCRF-PE.

De acordo com o § 16.1 da NCRF-PE, o tratamento contabilístico dos **impostos sobre o rendimento** é, salvo disposição específica, o método do imposto a pagar.

Como tal, a contabilização dos subsídios numa entidade que adopte a NCRF-PE, não dá lugar ao reconhecimento de quaisquer impostos diferidos.

Casos Práticos

Caso 1- Subsídios: transição do POC para o SNC

Caso 2 – Subsídio relacionado com activos depreciables

Caso 3 – Subsídio não monetário (activo não depreciável)

Caso 4 – Subsídio à exploração

Caso 5 – Subsídio não monetário

Caso 6 – Subsídio reembolsável

Caso 7 – Subsídio ao Investimento (IPSS)

Casos Práticos

Caso 1

Subsídios: transição do POC para o SNC

Caso 1 - Subsídios: transição do POC para o SNC

Em 31 de Dezembro de 2009, a sociedade Vidros do Norte, Lda. apresentava no seu balanço (conta 2745 – Subsídios para investimentos) a parcela ainda não reposta de um subsídio para a aquisição de uma máquina de corte transversal no valor de 2.000.000 €, cujo período estimado de vida útil é de 10 anos.

O subsídio recebido corresponde a 60% do valor do investimento, e o montante do subsídio que ainda não foi afecto a resultados ascende a 480.000 €.

Pedido:

Considerando uma taxa de IRC de 25%, apresentar o tratamento contabilístico do subsídio na transição do POC para o SNC.

Caso 1 - Subsídios: transição do POC para o SNC

No caso em análise, o ajustamento de transição a efectuar em 1/1/2010 resume-se à reclassificação do subsídio, de uma conta de Passivo em POC, para uma conta de Capital Próprio em SNC, tal como se apresenta de seguida:

01/01/2010 - Reclassificação do subsídio não reembolsável relacionado com o activo:

27 Acréscimos e diferimentos (POC)

274 Proveitos diferidos

2745 Subsídios para investimentos

a 59 Outras variações no capital próprio (SNC)

593 Subsídios

5931 Antes de imposto sobre o rendimento

480.000 €

Caso 1 - Subsídios: transição do POC para o SNC

A entidade tem de calcular o passivo por imposto diferido, correspondente à parcela que ainda não foi afectada a resultados e que, em consequência, ainda não foi fiscalmente tributada, e efectuar o correspondente registo contabilístico:

- Valor do subsídio a tributar: 480.000 €
- Passivo por imposto diferido: 120.000 € (480.000 € x 25 %)

01/01/2010 - Efeito tributário na transição (impostos diferidos)

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5932 Impostos diferidos

a 27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos

120.000 € 130

Caso 1 - Subsídios: transição do POC para o SNC

Subsequentemente, em 31/12/2010 e períodos contabilísticos seguintes, até ao final da vida útil da máquina, a entidade deverá imputar numa base sistemática a rendimentos uma parcela do subsídio e, paralelamente, reverter o passivo por impostos diferidos, na proporção da depreciação daquele activo.

31/12/2010 – Imputação parcial do subsídio a rendimentos

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5931 Antes de imposto sobre o rendimento

a 78 Outros rendimentos e ganhos

788 Outros

7883 Imputação de subsídios para investimentos

120.000 €*

* (1.200.000 € / 10 anos) ou [480.000 € / (10 anos – 6 anos)]

Caso 1 - Subsídios: transição do POC para o SNC

31/12/2010 – Reversão parcial do imposto diferido relacionado com o subsídio

27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos

a 81 Resultado líquido do período

812 Imposto sobre o rendimento do período

8122 Imposto diferido

30.000 €*

* (120.000 € / 4 anos)

31/12/2010 – Afectação parcial do imposto relacionado com o subsídio

56 Resultados transitados

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5932 Impostos diferidos

30.000 €

Caso 1 - Subsídios: transição do POC para o SNC

Abordagem Pequenas Entidades:

O tratamento contabilístico deste caso prático por parte de uma PE que adopte a NCRF-PE é semelhante à resolução apresentada para o modelo geral.

A única diferença prende-se com os impostos diferidos. Com efeito, de acordo com o § 16.1 da NCRF-PE, o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento é, salvo disposição específica, o método do imposto a pagar, não havendo, por isso, lugar ao reconhecimento de quaisquer impostos diferidos.

Casos Práticos

Caso 2

Subsídio relacionado com activos depreciáveis

Caso 2 – Subsídio relacionado com activos depreciables

A sociedade Madeiplus, S.A. dedica-se à fabricação de tampos de madeira. Com o objectivo de diversificar a sua actividade, a empresa pretende produzir também aglomerado de madeira para aproveitamento da matéria-prima. Para o efeito, necessita de adquirir uma máquina específica de colagem, pelo que se candidatou a um subsídio no âmbito do QREN para a aquisição da mesma.

Caso 2 – Subsídio relacionado com activos depreciables

A sociedade adquiriu a máquina no dia 1 de Outubro do ano N, pelo custo de 150.000 €, com pagamento a 60 dias, tendo-se iniciado a sua utilização apenas dois meses após a aquisição.

O Governo apoia a sociedade em 30% do valor do investimento, mas a atribuição e contratualização do subsídio apenas ocorreu no início de Março de N+1, tendo o mesmo sido recebido um mês após a assinatura do contrato. A máquina tem uma vida útil estimada de 10 anos.

Pedido:

Sabendo que a taxa de IRC é de 25%, proceder aos adequados registos contabilísticos referentes aos anos N e N+1.

Caso 2 – Subsídio relacionado com activos depreciables

Cumprindo a máquina adquirida com a definição de activo fixo tangível e respectivos critérios de reconhecimento, deve a mesma ser reconhecida pelo seu custo de aquisição:

01/10/N - Reconhecimento inicial da máquina

43 Activos fixos tangíveis

433 Equipamento básico

a 27 Outras contas a receber e a pagar

271 Fornecedores de investimentos

2711 Fornecedores de investimentos – contas gerais **150.000 €**

02/12/N – Pagamento ao fornecedor da máquina:

27 Outras contas a receber e a pagar

271 Fornecedores de investimentos

2711 Fornecedores de investimentos – contas gerais

a 12 Depósitos à ordem

150.000 €¹³⁷

Caso 2 – Subsídio relacionado com activos depreciables

Sabendo que a máquina tem uma vida útil de 10 anos, não tendo mais dados relativamente à produção anual da mesma, vai-se calcular a depreciação do período de acordo com o método da linha recta.

$$\text{Depreciação do período N} = 150.000 \text{ €} / 10 \times (3/12) = 3.750 \text{ €}$$

31/12/N – Depreciação do período N da máquina

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

3.750 €

Caso 2 – Subsídio relacionado com activos depreciables

Em Março de N+1, aquando da contratualização do subsídio concedido pelo Governo, a empresa está em condições de poder reconhecer a atribuição do mesmo. Por se tratar de um subsídio não reembolsável, deve o mesmo ser inicialmente reconhecido nos Capitais Próprios.

1/3/N+1 – Reconhecimento inicial do subsídio

27 Outras contas a receber e a pagar	
278 Outros devedores e credores	
a 59 Outras variações no capital próprio	
593 Subsídios	
5931 Antes de imposto sobre o rendimento	45.000 €*

* (150.000 € x 30%)

Caso 2 – Subsídio relacionado com activos depreciables

Nesta data, a sociedade Madeiplus, S.A. tem ainda de calcular o passivo por imposto diferido, correspondente ao subsídio:

- Valor do subsídio a tributar = 45.000 €
- Passivo por impostos diferidos = 11.250 € (45.000 € x 25 %)

1/3/N+1 – Reconhecimento do passivo por impostos diferidos:

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5932 Impostos diferidos

a 27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos

11.250 €

Caso 2 – Subsídio relacionados com activos depreciables

Aquando do recebimento do subsídio, deve ser registado tal facto:

1/4/N+1 – Recebimento do subsídio

12 Depósitos à ordem

a 27 Outras contas a receber e a pagar

278 Outros devedores e credores

45.000 €

Caso 2 – Subsídio relacionado com activos depreciables

No final do ano N+1, a empresa deve proceder novamente à depreciação da máquina e à imputação do correspondente subsídio a rendimentos.

Depreciação do período N+1 = 150.000 € / 10 = 15.000 €

31/12/N+1 – Depreciação do período N+1 da máquina

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

15.000 €

Caso 2 – Subsídio relacionado com activos depreciables

Subsídio a imputar a rendimentos de N+1:

- relativo ao ano N = $45.000 \text{ €} / 10 \times (3/12) = 1.125 \text{ €}$
- relativo ao ano N+1 = $45.000 \text{ €} / 10 = 4.500 \text{ €}$

31/12/N+1 – Imputação parcial do subsídio a rendimentos

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5931 Antes de imposto sobre o rendimento

a 78 Outros rendimentos e gastos

788 Outros

7883 Imputação de subsídios para investimentos **5.625 €**

Caso 2 – Subsídio relacionado com activos depreciables

Como a sociedade imputou a rendimentos em N+1 o valor de 5.625 €, terá de proceder à reversão do imposto diferido correspondente a esse valor: ➡ Reversão em N+1 = 5.625 € x 25% = 1.406,25 €

31/12/N+1 – Reversão parcial do imposto diferido relacionado com o subsídio

27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos

a 81 Resultado líquido do período

812 Imposto sobre o rendimento do período

8122 Imposto diferido

1.406,25 €

31/12/N+1 – Afectação parcial do imposto relacionado com o subsídio

56 Resultados transitados

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5932 Impostos diferidos

1.406,25 €

Caso 2 – Subsídio relacionado com activos depreciables

Abordagem Pequenas Entidades:

Uma entidade sujeita, obrigatória ou facultativamente, a CLC fica excluída da possibilidade de adoptar a NCRF-PE.

Assim, uma vez que a entidade em análise é uma Sociedade Anónima e está, nos termos do artigo 262.º do CSC, sujeita a revisão legal, significa que não pode adoptar a NCRF-PE.

Todavia, se este caso prático ocorrer numa entidade que aplique a NCRF-PE, a resolução seria semelhante à apresentada para o modelo geral. A única diferença prende-se com os impostos diferidos.

Casos Práticos

Caso 3

**Subsídio não monetário
(activo não depreciable)**

Caso 3 – Subsídio não monetário: activo não depreciable

A sociedade Cogumelos do Campo, Lda., com sede em Lamego, dedica-se à produção e comercialização de cogumelos. A empresa tem vindo sucessivamente a aumentar a sua carteira de clientes, o que se tem traduzido num elevado crescimento no seu volume de negócios. Face à elevada procura dos seus produtos e estando a capacidade produtiva dos seus terrenos completamente utilizada, o número de encomendas em carteira tem-se vindo a acumular, de tal modo que a empresa decidiu proceder à extensão da sua plantação.

Caso 3 – Subsídio não monetário: activo não depreciable

Para o efeito, a empresa candidatou-se a um subsídio governamental, justificando a sua candidatura com o número de trabalhadores locais que emprega, e que, por força do crescimento da sua capacidade produtiva, aquele número poderá vir a aumentar, sendo um agente de dinamização da economia e desenvolvimento local.

Caso 3 – Subsídio não monetário: activo não depreciable

A candidatura da empresa foi aprovada, tendo o subsídio sido concretizado com a atribuição pelo Governo de um terreno para a exploração agrícola, no dia 1 de Junho de N. O justo valor do terreno, determinado por um avaliador profissional e independente, ascende naquela data a 120.000 €.

Pedido:

Sabendo que a taxa de IRC é de 25%, efectuar os registos contabilísticos associados à operação descrita.

Caso 3 – Subsídio não monetário: activo não depreciable

Resolução:

No ano N, o único registo a efectuar é o relativo ao reconhecimento inicial do terreno e do subsídio associado.

01/06/N – Reconhecimento do terreno e do subsídio

43 Activos fixos tangíveis

431 Terrenos e recursos naturais

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5931 Antes de imposto sobre o rendimento **120.000 €**

Caso 3 – Subsídio não monetário: activo não depreciable

Como contabilisticamente o subsídio não irá afectar os resultados, mas fiscalmente vai ser tributado durante 10 anos, a empresa terá de reconhecer impostos diferidos e imputá-los a resultados durante aquele período.

Valor do imposto diferido = 120.000 € x 25% = 30.000 €

01/06/N – Reconhecimento do passivo impostos diferidos

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5932 Impostos diferidos

a 27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos

30.000 €

Caso 3 – Subsídio não monetário: activo não depreciable

Subsequentemente, de acordo com a alínea b) do n.º 1 do art. 22.º do CIRC, há que reverter o imposto diferido durante 10 anos, sendo o primeiro já no ano N.

Reversão no ano N = 30.000 € / 10 anos = 3.000 €

31/12/N – Reversão parcial do imposto diferido relacionado com o subsídio

27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos

a 81 Resultado líquido do período

812 Imposto sobre o rendimento do período

8122 Imposto diferido

3.000 €

31/12/N – Afectação parcial do imposto relacionado com o subsídio

56 Resultados transitados

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5932 Impostos diferidos

3.000 €

Caso 3 – Subsídio não monetário: activo não depreciable

Abordagem Pequenas Entidades:

O tratamento contabilístico deste caso prático por parte de uma PE que adopte a NCRF-PE é semelhante à resolução apresentada para o modelo geral. A única diferença prende-se com os impostos diferidos. Com efeito, de acordo com o § 16.1 da NCRF-PE, o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento é, salvo disposição específica, o método do imposto a pagar, não havendo, por isso, lugar ao reconhecimento de impostos diferidos.

Casos Práticos

Caso 4

Subsídio à exploração

Caso 4 – Subsídio à exploração

A sociedade Jovens em Fúria, Lda. foi constituída em Outubro do ano N-1 e emprega jovens licenciados interessados em investigação. A empresa prefere recrutar recém-licenciados por estes não terem vícios e por poder concorrer a um subsídio governamental, referente a apoio ao primeiro emprego.

Em Janeiro de N, a sociedade recrutou 10 jovens, tendo-lhe sido atribuída uma subvenção de primeiro emprego. Este apoio consiste no seguinte:

- Isenção dos encargos patronais referentes a estes jovens por um período de 3 anos;
- Recebimento de 1.000 € por cada jovem, no momento da contratação.

Caso 4 – Subsídio à exploração

A sociedade fica com o compromisso de manter estes jovens empregados por um período de 3 anos. O seu incumprimento obriga a sociedade ao reembolso do valor recebido na íntegra, ou seja, de 1.000 € por cada trabalhador.

Sabe-se que a sociedade terá um gasto com pessoal anual de 140.000 €, referente a estes 10 funcionários, e prevê, para os próximos 3 anos, um aumento salarial de 2% ao ano.

Caso 4 – Subsídio à exploração

Pedido:

Efectuar os pertinentes registos contabilísticos para os anos N, N+1 e N+2, admitindo que a empresa deixou de ter ao seu serviço, a partir do início de Julho de N+2:

- a) Três trabalhadores.
- b) Quatro trabalhadores.

Caso 4 – Subsídio à exploração

Resolução:

Cálculo do valor da isenção dos encargos patronais referentes aos 10 jovens por um período de 3 anos:

	N	N+1	N+2	Total
Gastos com Pessoal	140.000,00	142.800,00	145.656,00	428.456,00
Encargos Patronais (23,75%)	33.250,00	33.915,00	34.593,30	101.758,30
Isenção de encargos	33.250,00	33.915,00	34.593,30	101.758,30

Caso 4 – Subsídio à exploração

Uma vez que a entidade obtém benefícios económicos com o não pagamento dos encargos patronais, por via do não exfluxo de recursos, consideramos que a isenção do pagamento dos encargos patronais se pode enquadrar na definição de apoio do governo. Se assim for, o mesmo não é contabilisticamente reconhecido, devendo apenas ser divulgado nos termos do § 31 da NCRF 22.

Face ao exposto, apenas os 1.000 € de subsídio atribuído por cada trabalhador contratado serão de reconhecer como subsídio à exploração.

Subsídio atribuído em N = 10 trabalhadores x 1.000 € = 10.000 €

Caso 4 – Subsídio à exploração

Janeiro/N - Reconhecimento do subsídio atribuído

27 Outras contas a receber e a pagar

278 Outros devedores e credores

a 28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

10.000 €

Janeiro/N – Recebimento do subsídio

12 Depósitos à ordem

a 27 Outras contas a receber e a pagar

278 Outros devedores e credores

10.000 €

Caso 4 – Subsídio à exploração

Uma vez que o valor recebido é para compensar os gastos com os trabalhadores por um período de 3 anos, o subsídio deve ser afecto a rendimentos de cada um daqueles 3 períodos, ou numa base dos custos estimados com o pessoal, ou numa base temporal:

	N	N+1	N+2	Total
Gastos com Pessoal	140.000 €	142.800 €	145.656 €	428.456 €
% s/ total de gastos	32,68 %	33,33 %	33,99 %	100 %
Subsídio a imputar	3.268 €	3.333 €	3.399 €	10.000 €

Caso 4 – Subsídio à exploração

Na resolução deste caso o reconhecimento do subsídio será na proporção dos gastos estimados com o pessoal, de acordo com os valores calculados no quadro anterior.

31/12/N - Imputação parcial do subsídio a rendimentos

28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

a 75 Subsídios à exploração

751 Subsídios do Estado e outros entes públicos

3.268 €

31/12/N+1 - Imputação parcial do subsídio a rendimentos

28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

a 75 Subsídios à exploração

751 Subsídios do Estado e outros entes públicos

3.333 €

Caso 4 – Subsídio à exploração

No caso em análise, o montante do subsídio ainda não afecto a resultados é de 3.399 €.

Tratamento contabilístico do reembolso parcial do subsídio para as duas situações propostas:

- a) Saída de três trabalhadores
- b) Saída de quatro trabalhadores

Caso 4 – Subsídio à exploração

a) Saída de três trabalhadores

Dado que o reembolso do subsídio deve ser tratado como uma alteração de estimativa, o efeito do reembolso será reflectido apenas no ano N+2, por via do reconhecimento do subsídio à exploração por apenas 399 € (3.399 € - 3.000 €).

Jul./N+2 – Reembolso parcial do subsídio

28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

a 12 Depósitos à ordem **3.000 €**

31/12/N+2 - Imputação parcial do subsídio a rendimentos

28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

a 75 Subsídios à exploração

751 Subsídios do Estado e outros entes públicos **399 €**

Caso 4 – Subsídio à exploração

b) Saída de quatro trabalhadores

Nesta segunda situação, efeito do reembolso será reflectido apenas no ano N+2, por via da eliminação do subsídio ainda não reconhecido em rendimentos e do reconhecimento de um gasto.

Jul./N+2 – Reembolso parcial do subsídio

28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer 3.399 €

68 Outros gastos e perdas

688 Outros

6888 Outros não especificados 601 €

a 12 Depósitos à ordem 4.000 €

Caso 4 – Subsídio à exploração

Impostos diferidos:

De referir que no caso em análise, não há lugar ao reconhecimento de quaisquer impostos diferidos uma vez não existe diferença entre a base contabilística e a base fiscal, porquanto nos termos da alínea j) do n.º 1 do art. 20.º do CIRC, o subsídio à exploração é considerado rendimento quando reconhecido contabilisticamente como tal.

Caso 4 – Subsídio à exploração

Abordagem Pequenas Entidades:

O tratamento contabilístico deste caso prático por parte de uma PE que adopte a NCRF-PE é em tudo semelhante à resolução apresentada para o modelo geral.

Casos Práticos

Caso 5

Subsídio não monetário

Caso 5 – Subsídio não monetário

Devido às dificuldades económicas que o sector do calçado atravessa nos últimos tempos, a sociedade Plascoténis, Lda. remeteu uma candidatura ao sistema de incentivos CALÇADOINVEST.

No âmbito daquele programa, foi-lhe concedido um incentivo, mediante a entrega, no início de Abril do ano N, de uma máquina em 2.^a mão, mas que ainda tem uma vida útil estimada de 5 anos e um justo valor de 500.000 €.

Caso 5 – Subsídio não monetário

Pedido:

Sabendo que a taxa de IRC é de 25%, proceder aos registos contabilísticos relativos aos anos N, N+1 e N+2, admitindo que à data do balanço de N+1 a máquina sofreu uma perda por imparidade de 50.000 €, por deixar de estar operacional uma das funcionalidades de que dispunha.

Caso 5 – Subsídio não monetário

Resolução - Ano N

01/04/N – Reconhecimento da máquina e do subsídio

43 Activos fixos tangíveis

433 Equipamento básico

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5931 Antes de imposto sobre o rendimento

500.000 €

Caso 5 – Subsídio não monetário

Esta operação dá lugar, ao reconhecimento de um passivo por impostos diferidos.

Valor do passivo por imposto diferido = 500.000 € x 25% = 125.000 €

31/12/N – Reconhecimento do passivo por impostos diferidos

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5932 Impostos diferidos

a 27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos

125.000 €

Caso 5 – Subsídio não monetário

Em 31/12/N a sociedade Plascoténis, Lda. terá de calcular e reconhecer:

- **Depreciação da máquina** = $[500.000 \text{ €} / 5 \times (9/12)] = 75.000 \text{ €}$
- **Imputação parcial do subsídio** = $[500.000 \text{ €} / 5 \times (9/12)] = 75.000 \text{ €}$

31/12/N - Depreciação da máquina

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

75.000 €

31/12/N – Imputação parcial do subsídio a rendimentos

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5931 Antes de imposto sobre o rendimento

a 78 Outros rendimentos e ganhos

788 Outros

7883 Imputação de subsídios para investimentos

75.000 €

Caso 5 – Subsídio não monetário

A imputação do subsídio a rendimentos deve balancear os gastos com a depreciação do bem subjacente, e reverter o passivo por impostos diferidos ➡ Reversão = $75.000 \times 25 \% = 18.750 \text{ €}$

31/12/N – Reversão parcial do imposto diferido relacionado com o subsídio

27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos

a 81 Resultado líquido do período

812 Imposto sobre o rendimento do período

8122 Imposto diferido

18.750 €

31/12/N – Afectação parcial do imposto relacionado com o subsídio

56 Resultados transitados

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5932 Impostos diferidos

18.750 €

Caso 5 – Subsídio não monetário

Resolução - Ano N+1

À data do balanço de N+1, a máquina sofreu uma perda por imparidade:

31/12/N+1 - Depreciação da máquina

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

100.000 €*

* (500.000 € / 5 anos)

31/12/N+1 – Perda por imparidade da máquina

65 Perdas por imparidade

655 Em activos fixos tangíveis

a 43 Activos Fixos Tangíveis

439 Perdas por imparidade acumuladas

50.000 €

Caso 5 – Subsídio não monetário

O reconhecimento da perda por imparidade da máquina em N+1 gera activos por impostos diferidos, que correspondem à dedutibilidade futura para efeitos fiscais, através da dedução no Quadro 07 da Modelo 22.

31/12/N+1 – Reconhecimento do activo por impostos diferidos

27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2741 Activos por impostos diferidos

a 81 Resultado líquido do período

812 Imposto sobre o rendimento do período

8122 Imposto diferido

12.500 €*

* (50.000 € x 25%)

Caso 5 – Subsídio não monetário

Em N+1 os gastos com a máquina incluem a depreciação e a perda por imparidade, ou seja, ascendem a 150.000 € (=100.000 + 50.000). Assim, também o subsídio a imputar a rendimentos em N+1 deve ser no valor de 150.000 €.

31/12/N+1 – Imputação parcial do subsídio a rendimentos

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5931 Antes de imposto sobre o rendimento

a 78 Outros Rendimentos e Ganhos

788 Outros

7883 Imputação de subsídios para investimentos **150.000 €**

Caso 5 – Subsídio não monetário

Reversão do passivo por impostos diferidos = $100.000 \text{ €} \times 25\% = 25.000 \text{ €}$

31/12/N+1 – Reversão parcial do imposto diferido relacionado com o subsídio

27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos

a 81 Resultado líquido do período

812 Imposto sobre o rendimento do período

8122 Imposto diferido **25.000 €**

31/12/N+1 – Afectação parcial do imposto relacionado com o subsídio

56 Resultados transitados

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5932 Impostos diferidos **25.000 €**

Caso 5 – Subsídio não monetário

Resolução - N+2

- Depreciações acumuladas = 75.000 € + 100.000 € = 175.000 €
- Perdas por imparidade acumuladas = 50.000 €
- Quantia escriturada da máquina = 500.000 € - 175.000 € - 50.000 € = 275.000 €
- Vida útil remanescente = 3 anos e 3 meses = 39 meses
- **Depreciação do período N+2** = 275.000 € / 39 meses x 12 meses = 84.615,38 €

Nesta data a entidade deve reverter parcialmente o activo por impostos diferidos, referente à perda por imparidade:

Reversão de activos por impostos diferidos = 12.500 € / 39 x 12 = 3.846,15 €

Caso 5 – Subsídio não monetário

31/12/N+2 - Depreciação da máquina

64 Gastos de depreciação e de Amortização

642 Activos Fixos Tangíveis

a 43 Activos Fixos Tangíveis

438 Depreciações acumuladas

84.615,38 €

31/12/N+2 – Reversão parcial do activo por impostos diferidos

81 Resultado líquido do período

812 Imposto sobre o rendimento do período

8122 Imposto diferido

a 27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2741 Activos por impostos diferidos

3.846,15 €

Caso 5 – Subsídio não monetário

- Subsídio não imputado a resultados = $500.000 - 75.000 - 150.000 = 275.000 \text{ €}$
- **Imputação parcial do subsídio** = $275.000 \text{ €} / 39 \text{ meses} \times 12 = 84.615,38 \text{ €}$

31/12/N+2 – Imputação parcial do subsídio a rendimentos:

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5931 Antes de imposto sobre o rendimento

a 78 Outros Rendimentos e Ganhos

788 Outros

7883 Imputação de subsídios para investimentos

84.615,38 €

Caso 5 – Subsídio não monetário

- Reversão do passivo por impostos diferidos = $100.000 \times 25\% = 25.000 \text{ €}$

31/12/N+2 – Reversão parcial do imposto diferido relacionado com o subsídio

27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos

a 81 Resultado líquido do período

812 Imposto sobre o rendimento do período

8122 Imposto diferido

25.000 €

31/12/N+2 – Afectação parcial do imposto relacionado com o subsídio

56 Resultados transitados

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5932 Impostos diferidos

25.000 €

Caso 5 – Subsídio não monetário

Por fim, a entidade deve ainda reverter parcialmente o activo por impostos diferidos:

31/12/N+2 – Reversão parcial do activo por impostos diferidos

81 Resultado líquido do período

812 Imposto sobre o rendimento do período

8122 Imposto diferido

a 27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2741 Activos por impostos diferidos

3.846,15 €

Caso 5 – Subsídio não monetário

Abordagem Pequenas Entidades:

O tratamento contabilístico deste caso prático no contexto da NCRF-PE é bastante mais simples do que o apresentado para o modelo geral, uma vez que não se reconhecem (e, como tal, também não se revertem) quaisquer impostos diferidos.

Assim, a resolução no contexto da NCRF-PE é semelhante à anteriormente apresentada para o modelo geral, com excepção de todos os movimentos relativos ao reconhecimento e reversão dos impostos diferidos.

Casos Práticos

Caso 6

Subsídio reembolsável

Caso 6 – Subsídio reembolsável

A sociedade FerroSul, Lda. está a ampliar a sua unidade industrial. Como os custos já ultrapassam as previsões iniciais, a sociedade candidatou-se a um subsídio para a aquisição do seguinte equipamento:

Equipamento	Valor	Vida Útil
Uma máquina de corte de ferro	1.000.000 €	10 anos
Uma máquina de quinar	750.000 €	8 anos
Um empilhador	250.000 €	6 anos

Caso 6 – Subsídio reembolsável

Sabe-se que a candidatura foi aceite e a sociedade recebeu o subsídio, no dia 1 de Julho do ano N, no valor de 70% do equipamento, data que coincidiu com a aquisição do investimento. O subsídio é reembolsável (sem juros) através de 5 prestações anuais iguais.

Pedidos:

1. Registo contabilístico das operações descritas nos anos N e N+1, pressupondo que a sociedade utiliza o método da linha recta para a contabilização das depreciações dos seus activos e que a taxa de juro do mercado é de 5%.

Caso 6 – Subsídio reembolsável

2. Admitindo que este subsídio contemplava a possibilidade de o mesmo vir a ser convertido em não reembolsável, desde que cumpridas determinadas condições, nomeadamente um aumento de 25% da produção, e que a FerroSul, Lda. alcançou tais condições no início de N+4, efectuar os adequados registos contabilísticos do período N+4. Considere que a taxa de IRC é de 25%.

Caso 6 – Subsídio reembolsável

Resolução: Pedido 1

01/07/N - Reconhecimento inicial do equipamento

43 Activos fixos tangíveis

433 Equipamento básico

a 27 Outras contas a receber e a pagar

271 Fornecedores de investimentos

2711 Fornecedores de investimentos – contas gerais **2.000.000 €**

01/07/N – Pagamento ao fornecedor do equipamento

27 Outras contas a receber e a pagar

271 Fornecedores de investimentos

2711 Fornecedores de investimentos – contas gerais

a 12 Depósitos à ordem **2.000.000 €**

Caso 6 – Subsídio reembolsável

No dia 1 de Julho do ano N a empresa recebeu o subsídio, no valor de 70% do equipamento, ou seja:

Equipamento	Valor	% Subsídio	Valor Subsídio
Máquina de corte de ferro	1.000.000 €	70%	700.000 €
Máquina de quinar	750.000 €	70%	525.000 €
Empilhador	250.000 €	70%	175.000 €
Total	2.000.000 €	70%	1.400.000 €

Caso 6 – Subsídio reembolsável

- Valor presente do subsídio = $280.000 \text{ €} \times [1 - (1 + 0,05)^{-5}] / 0,05$
= 1.212.253,46 €
- Juros associados ao subsídio = $1.400.000 \text{ €} - 1.212.253,46 \text{ €} =$
187.746,54 €

01/07/N - Reconhecimento inicial do subsídio

12 Depósitos à ordem	1.400.000 €	
a 25 Financiamentos obtidos		
258 Outros financiadores		
258x Subsídio reembolsável		1.212.253,46 €
a 28 Diferimentos		
282 Rendimentos a reconhecer		187.746,54 €

Caso 6 – Subsídio reembolsável

À data do balanço de N, a sociedade terá que reconhecer a depreciação dos seus equipamentos, cujos montantes se apresentam no quadro seguinte:

Equipamento	Valor	Vida Útil	Depreciação Anual	Depreciação o Ano N
Máquina de corte de ferro	1.000.000 €	10 anos	100.000 €	50.000 €
Máquina de quinar	750.000 €	8 anos	93.750 €	46.875 €
Empilhador	250.000 €	6 anos	41.667 €	20.834 €
Total			235.417 €	117.709 €

Caso 6 – Subsídio reembolsável

31/12/N – Reconhecimento das depreciações

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

117.709 €

Ainda em 31/12/N a entidade deverá ajustar o valor presente da dívida relativa ao subsídio, de modo a registar, por um lado, o efeito temporal do dinheiro (gasto do período) e, simultaneamente, o rendimento associado ao pagamento diferido do subsídio a uma taxa zero de juro.

Caso 6 – Subsídio reembolsável

Data	Subsídio antes do reembolso (valor actual)	Juros	Reembolso	Subsídio após reembolso (valor actual)
1/7/N	1.212.253,47			
31/12/N	1.242.559,81	30.306,34		
1/7/N+1	1.272.866,15	30.306,34	280.000,00	992.866,15
31/12/N+1	1.017.687,80	24.821,65		
1/7/N+2	1.042.509,45	24.821,65	280.000,00	762.509,45
31/12/N+2	781.572,19	19.062,74		
1/7/N+3	800.634,93	19.062,74	280.000,00	520.634,93
31/12/N+3	533.650,80	13.015,87		
1/7/N+4	546.666,67	13.015,87	280.000,00	266.666,67
31/12/N+4	273.333,34	6.666,67		
1/7/N+5	280.000,00	6.666,67	280.000,00	0,00
Total		187.746,53	1.400.000,00	

Caso 6 – Subsídio reembolsável

➤ Valor do juro de N = $1.212.253,47 \text{ €} \times 5\% \times 6/12 = 30.306,34 \text{ €}$

31/12/N – Reconhecimento do juro de N

69 Gastos e perdas de financiamento

698 Outros gastos e perdas de financiamento

6988 Outros

a 25 Financiamentos obtidos

258 Outros financiadores

258x Subsídio reembolsável **30.306,34 €**

31/12/N – Reconhecimento do rendimento de N

28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

a 79 Juros, dividendos e out. rendim. similares

798 Outros rendimentos similares **30.306,34 €**

Caso 6 – Subsídio reembolsável

- Em Julho de N+1, a entidade deverá efectuar e registar o pagamento da primeira prestação do subsídio reembolsável:

01/07/N+1– Primeiro reembolso do subsídio

25 Financiamentos obtidos

258 Outros financiadores

258x Subsídio reembolsável

a 12 Depósitos à Ordem	280.000 €
-------------------------------	------------------

Caso 6 – Subsídio reembolsável

- À data do balanço de N+1, a entidade deverá, por um lado, reconhecer as depreciações do período do equipamento (ver quadro acima) e, por outro lado, os juros associados ao subsídio, conforme cálculos do quadro anterior.

31/12/N+1 – Reconhecimento das depreciações:

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

235.417 €

Caso 6 – Subsídio reembolsável

➤ Valor do juro de N+1 = 30.306,34 € + 24.821,65 € = 55.127,99 €

31/12/N+1 – Reconhecimento do juro de N+1

69 Gastos e perdas de financiamento

698 Outros gastos e perdas de financiamento

6988 Outros

a 25 Financiamentos obtidos

258 Outros financiadores

258x Subsídio reembolsável

55.127,99 €

31/12/N+1 – Reconhecimento do rendimento de N+1

28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

a 79 Juros, dividendos e out. rendim. similares

798 Outros rendimentos similares

55.127,99 €

Caso 6 – Subsídio não reembolsável

➤ **Pedido 2:**

Admitindo que este subsídio contemplava a possibilidade de o mesmo vir a ser convertido em não reembolsável, desde que cumpridas determinadas condições, nomeadamente um aumento de 25% da produção, e que a FerroSul, Lda. alcançou tais condições no início de N+4, efectuar os registos contabilísticos desta conversão. Considere que a taxa de IRC é de 25%.

Caso 6 – Subsídio não reembolsável

Quando a empresa alcançou as condições que lhe permitem converter o subsídio reembolsável em não reembolsável, no início de N+4, o valor actual da correspondente dívida ascendia a 533.650,80 € (conforme quadro anterior), valor que resulta de:

- 560.000 € (2 prestações a valores nominais), deduzido do
- rendimento a reconhecer no valor de 26.349,20 € (13.015,87 € + 6.666,67 € + 6.666,66 €).

Caso 6 – Subsídio não reembolsável

Jan./N+4 – Conversão do subsídio em não reembolsável

25 Financiamentos obtidos

258 Outros financiadores

258x Subsídio reembolsável

533.650,80 €

28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

26.349,20 €

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5931 Antes de imposto sobre o rendimento

560.000 €

Caso 6 – Subsídio não reembolsável

A sociedade FerroSul, Lda. terá que registar o imposto diferido relacionado com o subsídio:

Valor do imposto diferido = 560.000 € x 25% = 140.000 €

Jan/N+4 – Reconhecimento do passivo por impostos diferidos:

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5932 Impostos diferidos

a 27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos

140.000 €

Caso 6 – Subsídio não reembolsável

A imputação a rendimentos deve ser efectuada pelo período de vida útil dos equipamentos, com a afectação em N+4 do subsídio relativo aos períodos de N a N+3:

Equipamento	Vida útil total (a)	Custo de aquisição	Subsídio relacionado com activos* (b)	Afectação a rendimentos em N+4 [(b) / (a)] x 4,5
Máquina de corte de ferro	10 anos	1.000.000 €	280.000 €	126.000 €
Máquina de quinar	8 anos	750.000 €	210.000 €	118.125 €
Empilhador	6 anos	250.000 €	70.000 €	52.500 €
Total		2.000.000 €	560.000 €	296.625 €

* Afectação na proporção do custo de aquisição dos equipamentos.

Caso 6 – Subsídio não reembolsável

31/12/N+4 – Reconhecimento das depreciações

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

235.417 €

31/12/N+4 – Imputação parcial do subsídio a rendimentos

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5931 Antes de imposto sobre o rendimento

a 78 Outros Rendimentos e Ganhos

788 Outros

7883 Imputação de subsídios para investimentos

296.625 €

Caso 6 – Subsídio não reembolsável

No ano N+4, a sociedade FerroSul, Lda. irá proceder à reversão do imposto diferido proporcionalmente à imputação parcial do subsídio a rendimentos no período em causa:

$$\text{Reversão} = 296.625 \text{ €} \times 25\% = 74.156,25 \text{ €}$$

31/12/N+4 – Reversão parcial do imposto diferido relacionado com o subsídio

27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos

a 81 Resultado líquido do período

812 Imposto sobre o rendimento do período

8122 Imposto diferido

74.156,25 €

31/12/N+4 – Afectação parcial do imposto relacionado com o subsídio

56 Resultados transitados

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5932 Impostos diferidos

74.156,25 €

Caso 6 – Subsídio reembolsável

Abordagem Pequenas Entidades:

- O tratamento contabilístico deste caso prático por parte de uma PE que adopte a NCRF-PE é bastante mais simples do que o apresentado para o modelo geral.
- Com efeito, a NCRF-PE, no seu § 17.7, apenas contempla a mensuração ao custo das contas a pagar, não prevendo a mensuração ao custo amortizado. Assim, o valor do subsídio reembolsável deverá ser reconhecido, inicial e subsequentemente, pelo seu valor nominal, não sendo necessário proceder à sua actualização.
- Outra diferença prende-se com os impostos diferidos.

Caso 6 – Subsídio reembolsável

Apresentamos, de seguida, os registos contabilísticos ajustados a uma PE.

01/07/N - Reconhecimento inicial do equipamento

43 Activos fixos tangíveis

433 Equipamento básico

a 27 Outras contas a receber e a pagar

271 Fornecedores de investimentos

2711 Fornecedores de investimentos – contas gerais **2.000.000 €**

01/07/N – Pagamento ao fornecedor do equipamento

27 Outras contas a receber e a pagar

271 Fornecedores de investimentos

2711 Fornecedores de investimentos – contas gerais

a 12 Depósitos à ordem **2.000.000 €**

Caso 6 – Subsídio reembolsável

01/07/N – Reconhecimento inicial do subsídio:

12 Depósitos à ordem

a 25 Financiamentos obtidos

258 Outros financiadores

258x Subsídio reembolsável

1.400.000 €

31/12/N – Reconhecimento das depreciações

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

6423 Equipamento básico

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

117.709 €

Caso 6 – Subsídio reembolsável

01/07/N+1– Primeiro reembolso do subsídio

25 Financiamentos obtidos

258 Outros financiadores

258x Subsídio reembolsável

a 12 Depósitos à Ordem

280.000 €

31/12/N+1 – Reconhecimento das depreciações

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

235.417 €

Caso 6 – Subsídio reembolsável

Quando a empresa alcançou as condições que lhe permitem converter o subsídio reembolsável em não reembolsável, no início de N+4, o valor da correspondente dívida ascendia a 560.000 € (2 prestações a valores nominais).

Jan./N+4 – Conversão do subsídio em não reembolsável

25 Financiamentos obtidos

258 Outros financiadores

258x Subsídio reembolsável

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

560.000 €

Caso 6 – Subsídio reembolsável

À data do balanço de N+4, a entidade deve reconhecer as depreciações do período do equipamento e, simultaneamente, imputar a parte proporcional do subsídio a rendimentos.

31/12/N+4 – Reconhecimento das depreciações

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

235.417 €

31/12/N+4 – Imputação parcial do subsídio a rendimentos

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

a 78 Outros Rendimentos e Ganhos

788 Outros

7883 Imputação de subsídios para investimentos

296.625 €

Casos Práticos

Caso 7

Subsídio ao investimento - IPSS

Caso 7 – Subsídio ao investimento IPSS

A IPSS “Centro Social de Educação Especial” construiu um Centro de Actividades Ocupacionais para crianças com Hiper-actividade, tendo, em Janeiro de N, recebido um subsídio governamental, através do Programa de Alargamento da Rede de Equipamentos Sociais (PARES), de 60% do valor do investimento.

Sabe-se que a IPSS adquiriu equipamentos no valor de 750.000 €, com uma vida útil de 8 anos.

Pedido:

Proceder à contabilização do referido subsídio, apresentando o adequado enquadramento normativo.

Caso 7 – Subsídio ao investimento IPSS

Resolução:

Uma vez que as IPSS não aplicam o SNC, o tratamento a dar ao subsídio não é o referido na NCRF 22, mas sim o tratamento tendo por base o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS).

Caso 7 – Subsídio ao investimento IPSS

Assim, e atendendo a que o PARES tem como objectivo a ampliação da Rede de Equipamentos Sociais, o subsídio recebido pela IPSS configura um subsídio ao investimento, devendo ser, nos termos do POCISSSS, assim contabilizada:

Valor do subsídio: $750.000 \text{ €} \times 60\% = 450.000 \text{ €}$

Jan./N - Aquando da formalização (assinatura) do contrato

26 Outros devedores e credores

268 Devedores e credores diversos

a 27 Acréscimos e diferimentos

274 Proveitos diferidos

2745 Subsídios para investimentos

450.000 €

Caso 7 – Subsídio ao investimento IPSS

Jan./N - Pelo recebimento do subsídio:

12 Depósitos em instituições financeiras	
121 Depósitos à ordem	
a 26 Outros devedores e credores	
268 Devedores e Credores Diversos	450.000 €

Tendo o subsídio sido recebido no início de Janeiro de N, e sabendo que os bens a que diz respeito têm uma vida útil de 8 anos, a IPSS tem de efectuar a imputação do subsídio a resultados, na proporção do valor da depreciação dos respectivos bens.

Caso 7 – Subsídio ao investimento IPSS

Neste sentido, e atendendo uma vez mais ao disposto no POCISSSS (e à semelhança do que era preconizado no normativo POC), o subsídio deve ser inicialmente reconhecido na respectiva conta de acréscimos e diferimentos (2745 - Subsídios para investimentos) e, anualmente, será transferida para Proveitos e Ganhos Extraordinários, para a conta 79832 – Transferências de capital obtidas - Subsídios para investimentos, a quota-parte que balanceie as depreciações anuais do respectivo activo.

NCRF 22

Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo

