

Anotações ao SNC

C. Grenha, D. Cravo, L. Baptista, S. Pontes



0. Índice Remissivo

Página | 1

0. ÍNDICE REMISSIVO	1
1. ESTRUTURA CONCEPTUAL	2
1.1 A ESTRUTURA CONCEPTUAL PARA A APRESENTAÇÃO E PREPARAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DO SNC	2
1.2 POSIÇÃO FINANCEIRA, DESEMPENHO E ALTERAÇÕES NA POSIÇÃO FINANCEIRA	2
1.3 OS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	3
1.4 RECONHECIMENTO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	4
1.5 UMA PERSPECTIVA CONCEPTUAL	5
1.6 AS BASES DE MENSURAÇÃO NA ESTRUTURA CONCEPTUAL	5
1.7 O VALOR PRESENTE – A TÉCNICA DO DESCONTO FINANCEIRO	13
1.8 CONCEITOS DE CAPITAL E MANUTENÇÃO DE CAPITAL	15
2. SNC – ALGUMAS ANOTAÇÕES PRAGMÁTICAS	16
2.1 OS FLUXOS DO SISTEMA	16
2.2 FINANCIAMENTOS	16
2.3 LOCAÇÕES	20
2.4 RESPONSABILIDADES POR BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO	23
2.5 PROVISÕES	25
2.6 IMPOSTOS DIFERIDOS	28
2.7 ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS E ACTIVOS INTANGÍVEIS	31
i. Activos Tangíveis	32
ii. Activos Intangíveis	36
2.8 INVENTÁRIOS	37
2.9 CUSTOS DOS EMPRÉSTIMOS OBTIDOS	38
2.10 IMPARIDADE DE ACTIVOS	39
2.11 ACTIVOS NÃO CORRENTES DETIDOS PARA VENDA E UNIDADES OPERACIONAIS DESCONTINUADAS	41
2.12 PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO	42
2.13 RÉDITO	44
3. AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	50
4. CÓDIGO DE CONTAS	66
5. NOTAS DE ENQUADRAMENTO	78

Anotações ao SNC

C. Grenha, D. Cravo, L. Baptista, S. Pontes



1. Estrutura Conceptual

Página | 2

Das definições supra pode retirar-se que uma estrutura conceptual é:

- *uma interpretação da teoria geral da contabilidade;*
- *utiliza um método lógico-dedutivo;*
- *define uma orientação básica para o organismo responsável de elaborar normas de contabilidade;*
- *estabelece os fundamentos teóricos em que se apoia a informação financeira.*

A Estrutura Conceptual “estabelece conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras para utentes externos, seja pelas entidades que preparam um conjunto completo de demonstrações financeiras, seja pelas pequenas entidades”.

1.1 A Estrutura Conceptual para a Apresentação e Preparação de Demonstrações Financeiras do SNC

“As demonstrações financeiras preparadas com o propósito de proporcionar informação que seja útil na tomada de decisões económicas devem responder às necessidades comuns da maior parte dos utentes”.

A estrutura conceptual do SNC, tal como foi acima referido e se encontra descrito pela Teoria, tem como finalidades:

- (a) *ajudar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) e no tratamento de tópicos que ainda tenham de constituir assunto de uma dessas Normas;*
- (b) *ajudar a formar opinião sobre a aderência das demonstrações financeiras às NCRF;*
- (c) *ajudar os utentes na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas; e*
- (d) *proporcionar aos que estejam interessados no trabalho da CNC informação acerca da sua abordagem à formulação das NCRF.*

1.2 Posição Financeira, Desempenho e Alterações na Posição Financeira

“a informação acerca da posição financeira é principalmente proporcionada num balanço. A informação acerca do desempenho é principalmente dada numa demonstração de resultados. A informação acerca das alterações na posição financeira

é proporcionada nas demonstrações financeiras por meio de uma demonstração separada” e que “as partes componentes das demonstrações financeiras interrelacionam-se porque reflectem aspectos diferentes das mesmas transacções ou outros acontecimentos. Se bem que cada demonstração proporcione informação que é diferente das outras, é provável que nenhuma somente sirva um propósito único ou proporcione toda a informação necessária às necessidades particulares dos utentes.”

1.3 Os Elementos das Demonstrações Financeiras

- **Um activo** é um recurso controlado pela empresa como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a empresa benefícios económicos futuros.
- **Um passivo** é uma obrigação presente da empresa proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da empresa incorporando benefícios económicos.
- **Capital próprio** é o interesse residual nos activos da empresa depois de deduzir todos os seus passivos.

Releva ainda para a classificação a substância económica da operação. De facto, nesta perspectiva económica que está subjacente à estrutura conceptual, nos casos em que a substância económica e a forma legal não são coincidentes, deve ser dada prevalência à primeira em detrimento da segunda (contrariamente ao que ocorre quando a filosofia contabilística assenta numa lógica jurídica).

- O lucro é frequentemente usado como uma medida de desempenho ou como a base para outras mensurações, tais como o retorno do investimento ou os resultados por acção.
- Os elementos directamente relacionados com a mensuração do lucro são: rendimentos e gastos.
- O reconhecimento e mensuração dos rendimentos e gastos, e daqui do lucro, depende em parte dos conceitos de capital e de manutenção do capital usados pela empresa.

- **Rendimentos** são aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio.
- **Gastos** são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deperecimentos de activos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio.

A revalorização ou reexpressão de activos e passivos dá origem a aumentos ou diminuições de capital próprio.

Se bem que estes aumentos ou diminuições satisfaçam a definição de rendimentos e de gastos, eles não são incluídos na demonstração dos resultados segundo certos conceitos de manutenção do capital. Em vez disso, estes itens são incluídos no capital próprio como ajustamentos de manutenção do capital ou reservas de revalorização.

1.4 Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Financeiras

Entende-se por reconhecimento o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos na EC.

O reconhecimento envolve a descrição do item por palavras e por uma quantia monetária e a inclusão dessa quantia nos totais do balanço ou da demonstração dos resultados.

Reconhecimento de Activos

Um activo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a empresa e o activo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

Um activo não é reconhecido no balanço quando o dispêndio tenha sido incorrido relativamente ao qual seja considerado improvável que benefícios económicos fluirão para a empresa para além do período contabilístico corrente.

Reconhecimento de Passivos

Um passivo é reconhecido no balanço quando for provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente e que a quantia pela qual a liquidação tenha lugar possa ser mensurada com fiabilidade.

Reconhecimento de Rendimentos

Um rendimento é reconhecido na demonstração dos resultados quando tenha surgido um aumento de benefícios económicos futuros relacionados com um aumento num activo ou com uma diminuição de um passivo e que possa ser quantificado com fiabilidade.

Reconhecimento de Gastos

Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha surgido uma diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição

num activo ou com um aumento de um passivo e que possam ser mensurados com fiabilidade.

1.5 Uma Perspectiva Conceptual

Conceito de «Justo Valor»

Este poderá ser definido como o preço pelo qual um activo ou um passivo podem ser trocados numa transacção entre partes conhecedores, interessadas e não relacionadas.

Por partes interessadas ou dispostas deve entender-se os participantes no mercado representados por compradores e vendedores não relacionados e que são conhecedores, i.e., possuem um nível comum de conhecimento sobre os factores relevantes relacionados com o activo e com o passivo, bem como um conhecimento da transacção, e estão dispostos, interessados e são capazes de transaccionar nesse mercado, possuindo a capacidade financeira e legal para tal.

O objectivo da utilização do justo valor como base de mensuração é o de estimar as alterações de preço para o activo ou passivo na ausência de uma transacção. O valor é determinado por referência a uma hipotética transacção corrente entre partes interessadas.

1.6 As Bases de Mensuração na Estrutura Conceptual

Custo Histórico

Um desses critérios – o primeiro a ser listado –, é o do custo histórico, entendido como o custo de aquisição de um activo ou dos consumos necessários para o fabricar e colocar em condições de gerar benefícios para a entidade. Este custo, na data de transacção, aproxima-se do valor actual dos benefícios futuros a serem obtidos pela entidade com o uso do activo.

Custo Corrente

Os activos são registados pela quantia de dinheiro, ou equivalentes de dinheiro, que teria de ser paga se o mesmo ou um activo equivalente fosse correntemente adquirido. Os passivos são registados pela quantia não descontada de dinheiro, ou equivalentes de dinheiro, que seria necessária para liquidar correntemente a obrigação.

Valor Realizável

De acordo com o valor realizável (de liquidação), os activos são registados pela quantia de dinheiro ou equivalentes, que possa correntemente ser obtida ao vender o activo

numa alienação ordenada. Os passivos são registados pelos seus valores de liquidação, isto é, as quantias não descontadas de dinheiro ou equivalentes que se espera que sejam pagas para os satisfazer no decurso normal dos negócios.

Valor Presente

Página | 6

Quanto ao valor presente (actual), define-se que os activos são registados pelo valor presente dos cash flows futuros que se espera gerem no decurso normal dos negócios, e os passivos pelo valor presente dos cash flows que se esperam necessários para os liquidar no decurso normal dos negócios.

Justo Valor (nas IAS/IFRS)

Activos Fixos Tangíveis

A revalorização deve ser efectuada regularmente e para toda a classe, e procura atribuir aos activos da mesma o seu justo valor. Qualquer excedente ou insuficiência de revalorização é relevado directamente em capital, excepto quando o valor líquido é reduzido abaixo do custo histórico depreciado, caso em que estamos perante uma perda por imparidade (vide IAS 36).

Instrumentos Financeiros

No âmbito desta norma encontram-se os Activos financeiros ao justo valor através de resultados (*Financial Assets at Fair Value Through profit or loss*) que são activos classificados como detidos para negociação, adquiridos para venda num futuro próximo (3 meses), e que fazem parte integrante de uma carteira com padrão recente de obtenção de resultados e que no reconhecimento inicial foram designados pela entidade ao justo valor através de resultados. Estes activos devem ser, na mensuração subsequente, registados ao justo valor, com as variações no mesmo reconhecidas em resultados.

Agricultura

Os activos biológicos e os produtos agrícolas são inicialmente e subsequentemente reconhecidos ao justo valor subtraído dos custos de venda, com as mudanças no valor justo consideradas em resultados.

IAS	MODELO	MENSURAÇÃO	GANHOS E PERDAS	
Activos Fixos Tangíveis (IAS 16)	Custo Revalorizado	Justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação e perdas de imparidade acumuladas subsequentes.	Aumento de revalorização	Creditado directamente ao capital próprio numa conta com o título excedente de revalorização.
		Revalorização: O justo valor de terrenos e edifícios é geralmente o seu valor de mercado. Também para instalações e equipamentos, caso haja, se não, são valorizados pelo seu custo de reposição depreciado.	Diminuição de revalorização	Debitada directamente contra qualquer excedente de revalorização relatado até ao ponto em que a diminuição não exceda a quantia do excedente de revalorização respeitante ao mesmo activo. Se exceder deve ser reconhecida como um gasto.
			Aumento de revalorização que reverta uma diminuição de revalorização.	Reconhecido como rendimento à medida que reverta uma diminuição de revalorização do mesmo activo anteriormente reconhecida como um gasto.

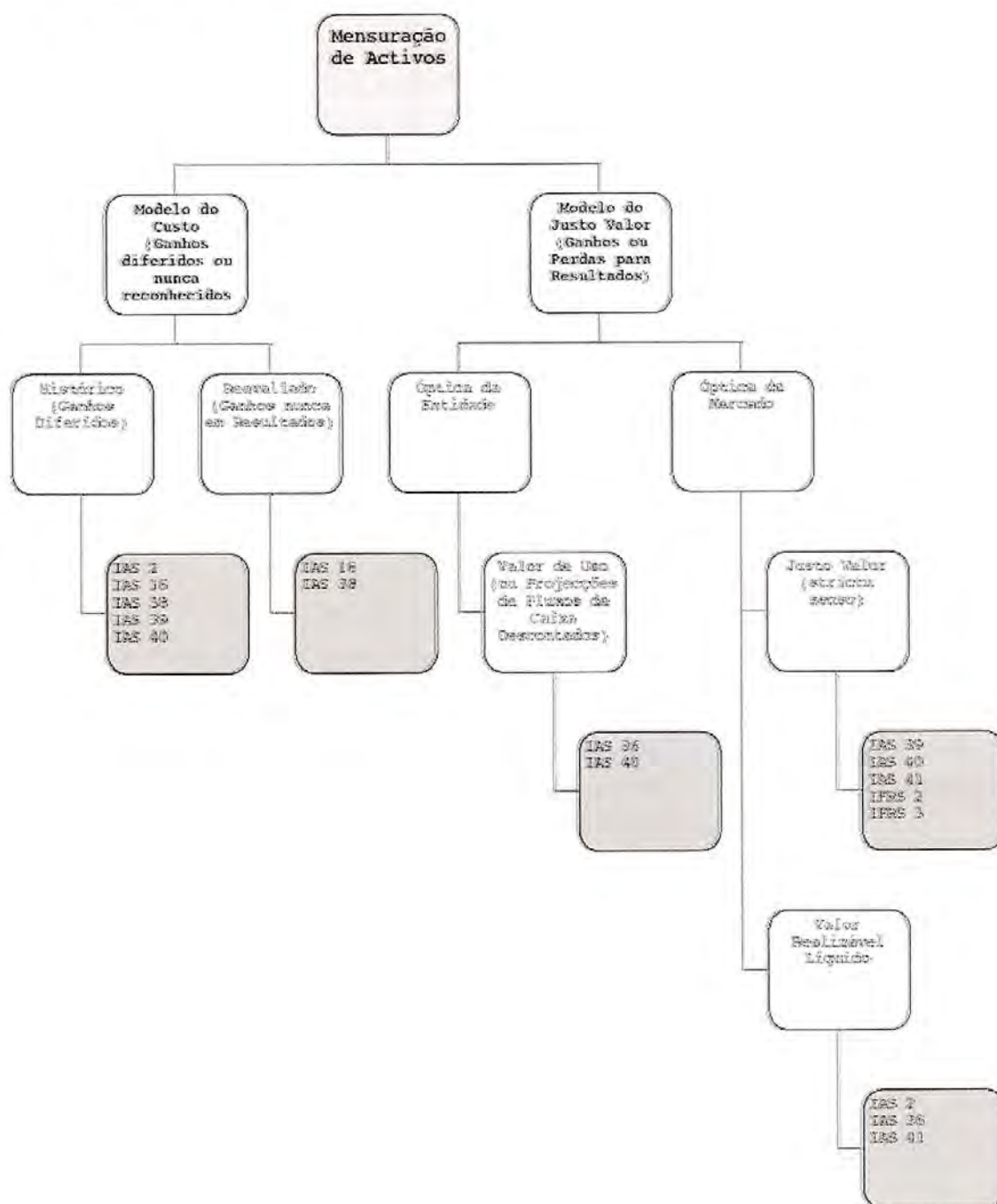
IAS	MODELO	MENSURAÇÃO	GANHOS E PERDAS	
Imparidade de Activos (IAS 36)	Justo Valor	Os activos não devem ser considerados por mais do que a sua quantia recuperável. A quantia recuperável é avaliada sempre que se evidenciem condições endógenas ou exógenas que indiciem uma perda de valor do elemento. A quantia recuperável considera-se como a mais alta do valor de uso, ou do valor realizável líquido. Valor de uso é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados que se espera que surjam do uso continuado de um activo e da sua alienação no fim da sua vida útil. Preço de venda líquido é a quantia a obter da venda de um activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas, menos os custos com alienação.	Perdas por Imparidade No caso de respeitar a um activo revalorizado há que verificar se a perda correspondente é inferior ou superior à reserva de revalorização: Reversão (anulação) da perda por imparidade	Perda do período (em circunstâncias normais) Se a perda por imparidade é inferior à revalorização, deve proceder-se à redução do valor da reserva de revalorização pelo montante da perda; Se a perda por imparidade for superior à revalorização, então a partir do ponto em que essa perda de imparidade seja superior à reserva de revalorização deve considerar-se como perda do período. A reversão é reconhecida como rendimento, a menos que o activo esteja escriturado por uma quantia revalorizada (caso em que a reversão é tratada como um aumento de revalorização).

Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística

Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística

Forne: do Autor.

Verificamos que existem possíveis bases de mensuração que se podem sistematizar no esquema infra:



1.7 O Valor Presente – A Técnica do Desconto Financeiro

Valor presente:

Os activos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros influxos líquidos de caixa que se espera que o item gere no decurso normal dos negócios. Os passivos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros exfluxos líquidos de caixa que se espera que sejam necessários para liquidar os passivos no decurso normal dos negócios.

Página | 13

Aos referidos cash inflows convencionou chamar-se influxos e aos cash outflows exfluxos. O valor presente dos futuros cash flows é uma técnica reconhecida e aceite em várias normas como medida de determinação do justo valor.

Mensuração.

Ao utilizar a técnica do valor presente para estimar o justo valor de um passivo, o objectivo é estimar a quantia dos activos correntemente necessários para 1) solver a obrigação com o credor ou 2) transferir a obrigação para uma entidade com risco de crédito idêntico.

O cálculo do valor presente dos passivos de uma entidade deve reflectir o seu risco de crédito. Uma entidade com um bom risco de crédito poderá obter mais liquidez pela sua promessa de pagamento do que uma entidade com fraco risco de crédito.

Por exemplo, se duas entidades prometem pagar 1.000 u.m. a três anos, sem liquidação de juros durante esse período, a entidade com menor risco de crédito poderá receber activos no valor de 863,84 u.m. (taxa de 5%), enquanto a entidade com pior risco de crédito poderá receber activos 751,31 u.m. (taxa de 10%). Cada uma das entidades reconhece o respectivo passivo ao seu justo valor, que corresponde ao valor do activo recebido, quantia que reflecte o risco de crédito de cada uma das entidades.

Valor presente de uma quantia única futura.

Para determinar o valor presente de uma única quantia que será paga no futuro deverá ser aplicada a fórmula do valor presente; na qual VP é o valor presente de 1 Euro pago no futuro; i é a taxa de juro para o período, e n é o número de períodos entre a data corrente e a data futura na qual a quantia será liquidada.

$$VP = \frac{1}{(1+i)^n}$$

Os resultados desta fórmula estão sumariados na tabela abaixo para um n de 1 a 10, e taxa de 2% a 12%.

Período (n)	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	11%	12%
1	0,9804	0,9709	0,9615	0,9524	0,9434	0,9346	0,9259	0,9174	0,9091	0,9009	0,8929
2	0,9612	0,9426	0,9246	0,9070	0,8900	0,8734	0,8573	0,8417	0,8264	0,8116	0,7972
3	0,9423	0,9151	0,8890	0,8638	0,8396	0,8163	0,7938	0,7722	0,7513	0,7312	0,7118
4	0,9238	0,8885	0,8548	0,8227	0,7921	0,7629	0,7350	0,7084	0,6830	0,6587	0,6355
5	0,9057	0,8626	0,8219	0,7835	0,7473	0,7130	0,6806	0,6499	0,6209	0,5935	0,5674
6	0,8880	0,8375	0,7903	0,7462	0,7050	0,6663	0,6302	0,5963	0,5645	0,5346	0,5066
7	0,8706	0,8131	0,7599	0,7107	0,6651	0,6227	0,5835	0,5470	0,5132	0,4817	0,4523
8	0,8535	0,7894	0,7307	0,6768	0,6274	0,5820	0,5403	0,5019	0,4665	0,4339	0,4039
9	0,8368	0,7664	0,7026	0,6446	0,5919	0,5439	0,5002	0,4604	0,4241	0,3909	0,3606
10	0,8203	0,7441	0,6756	0,6139	0,5584	0,5083	0,4632	0,4224	0,3855	0,3522	0,3220

Valor presente de uma série de iguais quantias (anuidade).

Em algumas circunstâncias negociais são definidas séries de pagamentos de igual montante a efectuar a espaços temporais idênticos. O valor presente de cada um desses pagamentos pode ser adicionado para determinar o valor presente desta anuidade, ou alternativamente poderá aplicar-se a fórmula da anuidade.

Para determinar o valor presente de uma anuidade de 1 Euro, a realizar em n pagamentos periódicos, a uma taxa periódica de i, a fórmula é como segue.

$$VP_{anuidade} = \frac{1 - \frac{1}{(1+i)^n}}{i}$$

Os resultados desta fórmula estão sumariados na tabela abaixo para um n de 1 a 10, e taxa de 2% a 12%.

Período (n)	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	11%	12%
1	0,9804	0,9709	0,9615	0,9524	0,9434	0,9346	0,9259	0,9174	0,9091	0,9009	0,8929
2	1,9416	1,9135	1,8861	1,8594	1,8334	1,8080	1,7833	1,7591	1,7355	1,7125	1,6901
3	2,8839	2,8286	2,7751	2,7232	2,6730	2,6243	2,5771	2,5313	2,4869	2,4437	2,4018
4	3,8077	3,7171	3,6299	3,5460	3,4651	3,3872	3,3121	3,2397	3,1699	3,1024	3,0373
5	4,7135	4,5797	4,4518	4,3295	4,2124	4,1002	3,9927	3,8897	3,7908	3,6959	3,6048
6	5,6014	5,4172	5,2421	5,0757	4,9173	4,7665	4,6229	4,4859	4,3553	4,2305	4,1114
7	6,4720	6,2303	6,0021	5,7864	5,5824	5,3893	5,2064	5,0330	4,8684	4,7122	4,5638
8	7,3255	7,0197	6,7327	6,4632	6,2098	5,9713	5,7466	5,5348	5,3349	5,1461	4,9676
9	8,1622	7,7861	7,4353	7,1078	6,8017	6,5152	6,2469	5,9952	5,7590	5,5370	5,3282
10	8,9826	8,5302	8,1109	7,7217	7,3601	7,0236	6,7101	6,4177	6,1446	5,8892	5,6502

A questão do valor presente é relevante quer para se compreender integralmente os conceitos de mensuração incluídos na estrutura conceptual, quer sobretudo para se compreender algumas normas, tais como aquelas relacionadas com o passivo. Se bem que a questão do valor presente apresenta alguma falta de consistência, aparentemente incompreensível, pois algumas normas exigem a aplicação do conceito de valor presente, outras proíbem-no, e outras não o referem.

1.8 Conceitos de Capital e Manutenção de Capital

Manutenção do capital financeiro

Por este conceito, um lucro só é obtido se a quantia financeira (ou dinheiro) dos activos líquidos no fim do período exceder a quantia financeira (ou dinheiro) dos activos líquidos do começo do período, depois de excluir quaisquer distribuições a, e contribuições de, os proprietários durante o período.

Manutenção do capital físico

Por este conceito, um lucro só é obtido se a capacidade física produtiva (ou capacidade operacional) da empresa (ou os recursos ou os fundos necessários para conseguir essa capacidade) no fim do período exceder a capacidade física produtiva no começo do período, depois de excluir quaisquer distribuições a, e contribuições de, os proprietários durante o período.

2. SNC – Algumas anotações pragmáticas

2.1 Os Fluxos do Sistema

Página | 16

Uma entidade é um sistema, um organismo com os seus inputs (recursos), outputs (produtos ou serviços) e os seus processos de transformação de uns em outros.

Deste modo a actividade da contabilidade é o registo e o relato sobre as interacções, os fluxos, os processos, quer gerados dentro da entidade, quer entre as várias entidades, desde que traduzidos numa mesma unidade monetária.

Na prática, para a sua actividade, a entidade necessita de recursos e para tal recorre aos seus fornecedores, e gera outputs de bens e serviços que vende aos seus clientes.

Desta forma se atentarmos ao referido, podemos dividir os fluxos em três tipos: os financeiros – despesas e receitas (jurídico/patrimoniais); os económicos – gastos e rendimentos; e os monetários – pagamentos e recebimentos. O objectivo das Demonstrações encontra-se então assim umbilicalmente ligado a esta estruturação dos fluxos, senão relembremos: “O objectivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.”

2.2 Financiamentos

Passivo financeiro

Simplisticamente poderemos definir um passivo financeiro como uma obrigação contratual de entregar dinheiro ou outro activo financeiro a uma outra entidade, e deste ponto de vista os empréstimos, quer bancários, quer por obrigações, são passivos financeiros.

Método do Custo

O método do custo é aquele que historicamente tem vindo a ser utilizado, de acordo com o qual os passivos são registados pela quantia dos activos recebidos em troca da obrigação, pelo que no caso de um empréstimo o mesmo é mensurado e reconhecido pela quantia recebida da instituição financeira.

Método do Custo Amortizado

Podem ser mensurados ao custo amortizado, instrumentos financeiros tais como empréstimos bancários e que a entidade designe, no momento do seu

reconhecimento inicial, para serem mensurados ao custo amortizado (utilizando o método da taxa de juro efectiva).

A utilização do método do custo amortizado depende da verificação simultânea das seguintes características do instrumento financeiro: i) seja à vista ou tenha uma maturidade definida; ii) os retornos para o seu detentor sejam i) de montante fixo, ii) de taxa de juro fixa durante a vida do instrumento ou de taxa variável que seja um indexante típico de mercado para operações de financiamento (como por exemplo a Euribor) ou que inclua um *spread* sobre esse mesmo indexante; iii) não contenha nenhuma cláusula contratual que possa resultar para o seu detentor em perda do valor nominal e do juro acumulado (excluindo-se os casos típicos de risco de crédito).

Importante: Para efeitos de aplicação do método do custo amortizado é necessária a distinção entre taxas nominais e taxas reais.

Taxas nominais vs taxas reais.

A taxa negociada de um financiamento (taxa nominal) poderá diferir da taxa de mercado (taxa real) à data da sua contratação / emissão. Quando tal se verifica o valor presente, determinado com base na taxa de mercado, do pagamento dos juros e capital é diferente do valor contratado ou do valor na maturidade.

Taxa real superior a taxa nominal.

Se a taxa de mercado excede a taxa contratada, a liquidez é menor que o valor negociado da dívida, pois o valor presente dos juros e capital é inferior ao valor negociado. Uma vez que o investidor raramente está disposto a pagar mais do que o valor presente, no caso das obrigações, estas são emitidas a desconto. O desconto é a diferença entre o valor presente e o valor negociado. Esta diferença é então amortizada ao longo da vida do empréstimo de forma a aumentar o gasto com juros

Importante: Quanto a taxa negociada excede a taxa de mercado, as obrigações são negociadas a mais do que o seu valor nominal (a prémio). Efectuando a amortização do prémio pelo método da taxa efectiva permite-se diminuir o gasto total com juros.

Método do juro efectivo:

É um método de calcular o custo amortizado de um activo financeiro ou de um passivo financeiro (ou grupo de activos financeiros ou de passivos financeiros) e de imputar o rendimento dos juros ou o gasto dos juros durante o período relevante. A taxa de juro efectiva é a taxa que desconta exactamente os pagamentos ou recebimentos de caixa futuros estimados durante a vida esperada do instrumento financeiro ou, quando apropriado, um período mais curto na quantia escriturada líquida do activo financeiro ou do passivo financeiro.

Empréstimos bancários.

De acordo com a norma, o mesmo princípio, do custo amortizado, por opção, pode aplicar-se aos empréstimos bancários.

Exemplo: (juro contratado superior ao juro de mercado)

Admita-se um empréstimo de 1.000.000 u.m., com maturidade de 3 anos, com pagamento anual de juros à taxa anual de 10%. Admita-se igualmente que a taxa anual de mercado é de 5%. Neste caso a entidade que contraiu o empréstimo, devido ao seu risco de crédito, está pagar mais do que o valor de mercado do juro.

Os cálculos para determinar o valor presente do pagamento de juros e capital, são como segue:

1º Cálculo do valor presente do pagamento de juros e capital

<u>Data</u>	<u>Juro nominal</u>	<u>Reembolso</u>	<u>Total</u>	<u>Factor actualização</u>	<u>Valor actual</u>
1.1.n					
1.12.n	100.000		100.000	0,9524	95.238
1.12.n+1	100.000		100.000	0,9070	90.703
1.12.n+2	100.000	1.000.000	1.100.000	0,8638	950.221
					1.136.162,40

2º Cálculo do juro efectivo, amortização do prémio e quantia em Balanço

<u>Data</u>	<u>Juro nominal</u>	<u>Juro efectivo</u>	<u>Amortização prémio</u>	<u>Prémio não amortizado</u>	<u>Quantia em Balanço</u>
1.1.n				136.162	1.136.162
1.12.n	100.000	56.808	43.192	92.971	1.092.971
1.12.n+1	100.000	54.649	45.351	47.619	1.047.619
1.12.n+2	100.000	52.381	47.619	0	1.000.000

Os registos a efectuar em n, são como segue:

<u>Caixa e equivalente</u>	<u>Instrumento financeiro – Empréstimo bancário</u>
1.000.000	1.000.000
	136.162

Gasto de financiamento (juro)

136.162

Anualmente, pelo juro pago:

<u>Gasto de financiamento (Juro)</u>	<u>Caixa e equivalentes</u>
56.808 (1.12.n)	(1.12.n) 100.000
54.649 (1.12.n+1)	(1.12.n+1) 100.000
52.381 (1.12.n+2)	(1.12.n+2) 100.000

Pela amortização do prémio:

<u>Instrumento financeiro – Empréstimo bancário</u>
43.192 (1.12.n)
45.351 (1.12.n+1)
47.619 (1.12.n+2)

Exemplo: (juro de mercado superior ao juro contratado)

Admita-se um empréstimo de 1.000.000 u.m., com maturidade de 3 anos, com pagamento anual de juros à taxa anual de 3%. Admita-se igualmente que a taxa anual de mercado é de 5%. Neste caso a entidade que contraiu o empréstimo, devido ao seu risco de crédito, está pagar mais do que o valor de mercado do juro.

Página | 19

Os cálculos para determinar o valor presente do pagamento de juros e capital, são como segue:

1º Cálculo do valor presente do pagamento de juros e capital

<u>Data</u>	<u>Juro nominal</u>	<u>Reembolso</u>	<u>Total</u>	<u>Factor actualização</u>	<u>Valor actual</u>
1.1.n					
1.12.n	30.000		30.000	0,9524	28.571
1.12.n+1	30.000		30.000	0,9070	27.211
1.12.n+2	30.000	1.000.000	1.030.000	0,8638	889.753
					945.535,04

2º Cálculo do juro efectivo, amortização do prémio e quantia em Balanço

<u>Data</u>	<u>Juro nominal</u>	<u>Juro efectivo</u>	<u>Amortização prémio</u>	<u>Desconto não amortizado</u>	<u>Quantia em Balanço</u>
1.1.n				-54.465	945.535
1.12.n	30.000	47.277	-17.277	-37.188	962.812
1.12.n+1	30.000	48.141	-18.141	-19.048	980.952
1.12.n+2	30.000	49.048	-19.048	0	1.000.000

Os registos a efectuar em n, são como segue:

<u>Caixa e equivalente</u>	<u>Instrumento financeiro – Empréstimo bancário</u>
1.000.000	54.465 1.000.000
	Ganho de financiamento
	54.465

Anualmente, pelo juro pago:

<u>Gasto de financiamento (Juro)</u>	<u>Caixa e equivalentes</u>
47.277 (1.12.n)	(1.12.n) 30.000
48.141 (1.12.n+1)	(1.12.n+1) 30.000
49.048 (1.12.n+2)	(1.12.n+2) 30.000

Pela amortização do prémio:

<u>Instrumento financeiro – Empréstimo bancário</u>
(1.12.n) 17.277
(1.12.n+1) 18.141
(1.12.n+1) 19.048

Este princípio acarreta um conjunto de dificuldades, desde logo com a determinação do designado juro de mercado, pelo que o normalizador permite a continuidade da utilização do designado método do custo.

2.3 Locações

Locação financeira

É uma locação que transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse de um activo. O título de propriedade pode ou não ser eventualmente transferido. As locações financeiras representam uma alternativa de financiamento à aquisição integral de um activo ou à aquisição de substancialmente todo o potencial de serviço de um activo. Constitui uma alternativa de financiamento, porquanto o activo locado é evidenciado no Balanço do locatário, como se tivesse sido adquirido.

A classificação apropriada de uma locação é determinada pelas circunstâncias da transacção. De acordo com a norma, a determinação se uma locação é, ou não, financeira, depende de um julgamento baseado na substância da operação, negligenciando a sua forma.

A norma estabelece que os riscos e vantagens são assumidos pelo locatário se algum dos seguintes pontos se verifica: i) o contrato transfere a propriedade para o locatário no fim do contrato de locação; ii) o contrato contém uma opção de compra do activo locado a um preço expectavelmente mais baixo que o seu justo valor à data do exercício da opção, e é razoavelmente certo que a cláusula será exercida; iii) o prazo do contrato abrange a maior parte da vida económica do activo; iv) o valor presente no início do contrato dos pagamentos mínimos da locação é pelo menos igual a substancialmente todo o justo valor do activo locado e v) a natureza do activo locado é de tal forma específica que apenas o locatário o pode utilizar sem que o mesmo seja objecto de alterações profundas.

Locação operacional

Este tipo de classificação é definido de forma residual, i.e., não sendo financeira a locação é operacional, sendo que neste caso as quantias são relevadas em gasto do período. O tratamento contabilístico de uma locação operacional é relativamente simples – o gasto com a renda deve ser considerado em resultados assim que os pagamentos são efectuados ou devidos.

A norma estabelece que o gasto com a renda deve ser reconhecido numa base sistemática e linear, que seja representativa dos benefícios obtidos pelo utilizador do activo, mesmo que os pagamentos sejam efectuados numa base distinta.

Contabilização de uma locação financeira

O locatário regista uma locação financeira como um activo e como um passivo por uma quantia igual à menor das seguintes: i) justo valor do activo locado à data de início da locação; ou ii) o valor presente dos pagamentos mínimos da locação. Os custos directos inicialmente suportados pelo locatário são capitalizáveis na quantia registada do activo. O valor presente deve ser calculado utilizando, se determinável, a taxa de juro implícita na locação (*é a taxa de desconto que, no início da locação, faz com que o valor presente agregado de: a) os pagamentos mínimos da locação; e b) o valor residual não garantido, seja igual à soma: c) do justo valor do activo locado; e d) de quaisquer custos directos iniciais do locador*) ; caso contrário, deve ser usada a taxa incremental de financiamento do locatário (*é a taxa de juro que o locatário teria que pagar numa locação semelhante ou, se isso não for determinável, a taxa que, no início da locação, o locatário incorreria ao pedir emprestados por um prazo semelhante, e com uma segurança semelhante, os fundos necessários para comprar o activo*).

Página | 21

Exemplo:

Admita-se os seguintes dados relativos a uma locação:

- i. A data de início da locação é 1.1.n, para um equipamento com vida útil de três anos;
- ii. A propriedade do equipamento é transferida para o locatário no fim do período de locação;
- iii. O justo valor do activo locado é de 135.000 u.m.;
- iv. São efectuados três pagamentos de rendas, anuais, na quantia de 50.000 u.m. em 31.12 de cada um dos três exercícios;
- v. No final do contrato, em 31.12.n+3, o valor residual do bem é de 10.000 u.m.;
- vi. A taxa incremental é de 10% (sendo desconhecida a taxa de juro implícita);

Tendo em consideração os dados acima, o valor presente das obrigações com a locação é de:

	<u>Quantia</u>	<u>Factor</u> <u>actualização</u>	<u>Quantia</u> <u>actualizada</u>
Valor residual actual	10.000	0,75131	7.513
Valor presente da renda de n	50.000	0,90909	45.455
Valor presente da renda de n+1	50.000	0,82645	41.322
Valor presente da renda de n+2	50.000	0,75131	37.566
			<u>131.856</u>

O primeiro aspecto para proceder à contabilização é o de verificar se estão reunidos os condicionalismos para registar a locação como financeira. No presente caso verificam-se três desses condicionalismos:

- i. o contrato transfere a propriedade para o locatário no fim do contrato de locação;
- ii. o prazo do contrato abrange a maior parte da vida económica do activo, neste caso toda a vida útil que se espera de 3 anos;
- iii. o valor presente no início do contrato dos pagamentos mínimos da locação (131.856 u.m.) é pelo menos igual a substancialmente todo o justo valor do activo locado (135.000);

Resulta pois que a locação é financeira, devendo ser registada pela menor das seguintes quantias:

i) justo valor do activo locado à data de início da locação (135.000 u.m.); ou ii) o valor presente dos pagamentos mínimos da locação (131.856 u.m.).

Activo fixo tangível	Passivo – Locadora
131.856 (1.1.n)	(1.1.n) 131.856

Posteriormente haverá que determinar a divisão entre custo e juro em cada pagamento periódico da alocação, o que será efectuado pelo método da taxa de juro efectiva.

Data	Renda	Juro efectivo	Redução do passivo	Quantia em Balanço
1.1.n				131.856
1.12.n	50.000	13.186	36.814	95.042
1.12.n+1	50.000	9.504	40.496	54.546
1.12.n+2	50.000	5.455	44.545	10.000

Os registos a efectuar periodicamente são os seguintes:

Passivo – Locadora	Caixa e equivalentes
36.814 (1.1.n)	(1.12.n) 50.000
40.496 (1.12.n+1)	(1.12.n+1) 50.000
44.545 (1.12.n+2)	(1.12.n+2) 50.000

Gasto com Juros
13.186 (1.1.n)
9.504 (1.12.n+1)
5.455 (1.12.n+2)

2.4 Responsabilidades por Benefícios pós-Emprego

Benefícios dos empregados

Benefícios dos empregados são todas as formas de remuneração atribuídas por uma entidade em troca dos serviços prestados pelos empregados.

Página | 23

Benefícios a curto prazo

São benefícios, excluindo os de cessação de emprego e de compensação em capital próprio, que se vencem integralmente nos 12 meses após o fim do período em que o trabalho é prestado. Inclui benefícios monetários (ex: salários, contribuições para a segurança social, licença remuneradas, participação nos lucros e bônus) e benefícios não monetários (ex: cuidados médicos, habitação, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados).

Benefícios pós emprego

São benefícios, excluindo os de cessação de emprego e de compensação em capital próprio, pagáveis após a conclusão do emprego. Incluem os planos de contribuições definidas e os planos de benefícios definidos. Inclui pensões, outros benefícios de reforma, seguro de vida pós emprego e cuidados médicos pós emprego.

Plano de contribuições definidas.

Quando a entidade se limita a entregar quantias de acordo com o plano e não tem qualquer responsabilidade, legal ou substancial, pelos benefícios a conceder. Os efeitos favoráveis ou desfavoráveis da gestão dos activos recaem, em última análise, nos empregados.

Plano de benefícios definidos.

Quando a entidade assume a obrigação de pagar os benefícios prometidos no plano (que é o caso geral no nosso País com os chamados complementos de reforma), então estamos perante um plano de benefícios definidos. Os efeitos favoráveis ou desfavoráveis da gestão dos activos revertem para a entidade empregadora, e são indiferentes para os empregados.

Outros benefícios a longo prazo

São benefícios, excluindo os pós-emprego, os de cessação de emprego e os de remuneração em capital próprio, que não se vençam na totalidade dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço.

Inclui licenças do serviço remuneradas, benefícios de invalidez a longo prazo e, se não forem pagáveis completamente dentro de doze meses após o final do período, a participação nos lucros, bônus e remunerações diferidas.

Benefícios de cessação de emprego

São benefícios pagáveis em consequência de: i) a decisão de uma entidade cessar o emprego de um empregado antes da data normal da reforma; ou de ii) decisão de um empregado de aceitar a saída voluntária em troca desses benefícios.

Benefícios de remuneração em capital próprio

São benefícios pelos quais: i) os empregados têm direito a receber instrumentos financeiros de capital próprio emitidos pela entidade (ou pela sua empresa mãe); ou ii) a quantia da obrigação da entidade para com os empregados depende do preço futuro de instrumentos financeiros de capital próprio emitidos pela entidade.

Contabilização e divulgação

BENEFÍCIOS A CURTO PRAZO

As obrigações com benefícios dos empregados a curto prazo são mensuradas numa base não descontada, sendo reconhecidas como um gasto, ou como um activo, se outra NCRF o permitir ou exigir.

Gasto		Passivo – Empregados	
Pela quantia não descontada de benefícios a curto prazo de empregados			Pela quantia não descontada de benefícios a curto prazo de empregados

Activo		Passivo – Empregados	
Pela quantia não descontada de benefícios a curto prazo de empregados			Pela quantia não descontada de benefícios a curto prazo de empregados

Esta NCRF não estabelece divulgações para estes benefícios. Contudo, por força de outras normas são imperativas divulgações acerca de benefícios dos empregados para o pessoal chave da gerência (NCRF 5) e a divulgação de gastos com os benefícios dos empregados (NCRF1).

BENEFÍCIOS PÓS EMPREGO – Plano de Contribuição Definido

A contabilização dos planos de contribuição definida é linear porque a obrigação da entidade que relata relativamente a cada período é determinada pelas quantias a serem contribuídas relativas a esse período. O reconhecimento é idêntico ao efectuado para os benefícios a curto prazo:

Gasto		Passivo – Empregados	
Pela quantia não descontada de benefícios a curto prazo de empregados			Pela quantia não descontada de benefícios a curto prazo de empregados

Activo		Passivo – Empregados	
Pela quantia não descontada de benefícios a curto prazo de empregados			Pela quantia não descontada de benefícios a curto prazo de empregados

Em regra, as obrigações com benefícios dos empregados a curto prazo são mensuradas numa base não descontada, excepto quando se vençam completamente após 12 meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço.

BENEFÍCIOS PÓS EMPREGO – Plano de Benefícios Definido

A base deste método é a de que anualmente o empregado adquire o direito a um benefício que corresponde à obrigação do empregador. A obrigação do empregador no final de cada ano de serviço é o valor presente dos benefícios adquiridos pelo empregado, tendo em conta o ordenado projectado à data da reforma. O custo será o valor presente do benefício do ano.

BENEFÍCIOS DE CESSAÇÃO DE EMPREGO

Uma entidade deve reconhecer benefícios de cessação de emprego como um passivo e um gasto quando, e somente quando, a entidade esteja comprometida de uma forma demonstrável, quer a: i) cessar o emprego de um empregado ou grupo de empregados antes da data normal de reforma; ou ii) proporcionar benefícios de cessação como resultado de uma oferta feita a fim de encorajar a saída voluntária.

Sempre que benefícios de cessação de emprego se vençam a mais de 12 meses após a data do balanço, eles devem ser descontados.

2.5 Provisões

A norma contém uma definição clara de provisão, indicando que a mesma apenas deve ser reconhecida quando:

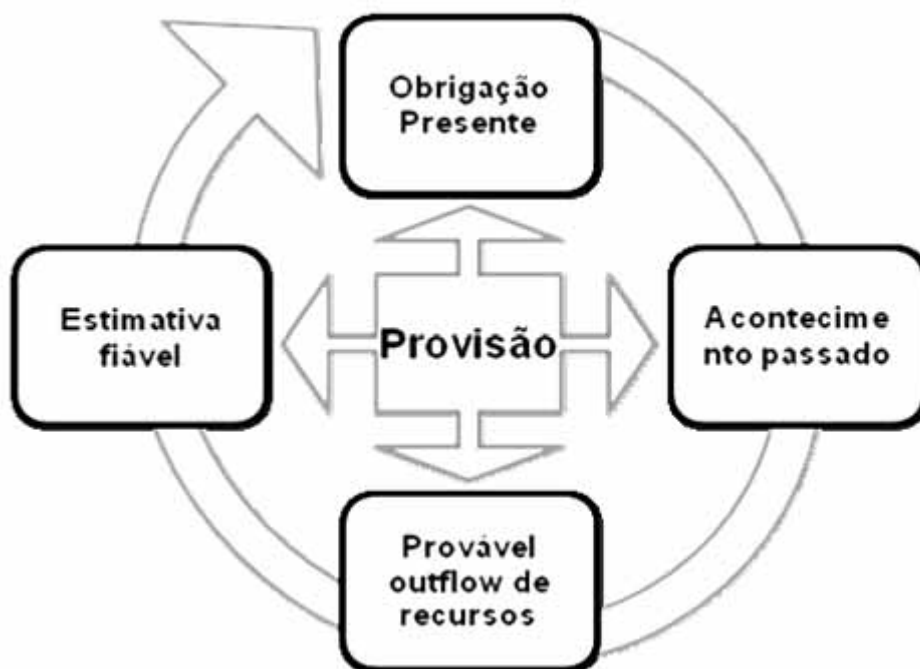
- A entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado, o designado acontecimento que cria obrigações⁽⁵⁵⁾;
- For provável um *outflow* (exfluxo) de recursos que incorporam benefícios económicos futuros para liquidar a obrigação; e

iii. Seja possível estimar fiavelmente a quantia da obrigação.

Estimativa fiável da obrigação

A norma considera que a utilização de estimativas é comum na preparação de demonstrações financeiras e sugere que utilizando os diversos resultados possíveis, a entidade estará apta a efectuar uma estimativa da obrigação que será suficientemente fiável para reconhecer como provisão. A melhor estimativa é muitas vezes referida como o “valor esperado” (“*expected value*”) da obrigação, podendo ser definido como a quantia que a entidade pagaria, correntemente, para solver a obrigação ou transferir a obrigação para uma terceira parte. Quando uma estima fiável não possa ser efectuada, nenhum passivo é registado, uma vez que se está perante um passivo contingente.

Página | 26



Registo

O registo contabilístico da provisão, em regra, é como segue:

Gasto – Provisões do período		Passivo – Provisões	
Pela melhor estimativa da obrigação		Pela melhor estimativa da obrigação	

A conta para relevar o gasto será a 67 – Provisões do período, e relevar o passivo a conta 29 - Provisões.

Riscos e incertezas

Ao determinar a melhor estimativa da quantia da provisão os riscos (variabilidade de desfechos) e incertezas associados aos eventos e circunstâncias devem ser tidos em consideração. Contudo, a incerteza não deverá ser utilizada para justificar a criação de provisões excessivas ou insuficientes. As matérias relacionadas com provisões apresentam especificidade tal, que usualmente são determinadas com o auxílio de peritos.

Contingente

Dizem-se contingentes os passivos e activos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade. No caso dos passivos, são também considerados contingentes quando não satisfaçam os critérios de reconhecimento. O tratamento contabilístico dos passivos e activos contingentes é a divulgação, a não ser que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos, caso em que nem sequer a divulgação é efectuada.

Activo contingente

É um possível activo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade. A norma trata igualmente dos designados activos contingentes, que de forma simplista podemos definir como aqueles que apenas são possíveis.

Passivo contingente

a) É uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da entidade; ou b) é uma obrigação presente que decorra de acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque: i) não é provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação; ou ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade. Os passivos contingentes são aqueles que não satisfazem os critérios de reconhecimento, ou porque são apenas obrigações possíveis, ou porque sendo obrigações presentes, não é provável qualquer exfluxo ou não é possível uma estimativa fiável.

Árvore de decisão

A norma faculta uma sistematização do raciocínio a efectuar relativamente ao reconhecimento, ou não, das provisões através da seguinte árvore de decisão.



2.6 Impostos Diferidos

Imposto corrente

É a quantia a pagar (a recuperar) de impostos sobre o rendimento respeitantes ao lucro tributável (perda) tributável de um período. O imposto corrente respeita ao imposto sobre o rendimento efectivamente a receber ou a pagar, sendo que a sua relevação contabilística não regista qualquer alteração por força desta norma.

Diferentes objectivos da contabilidade e da fiscalidade

A contabilidade, através das demonstrações financeiras, tem como objecto proporcionar informação aos seus utilizadores acerca da posição financeira, alterações na posição financeira e desempenho. Por outro lado, a fiscalidade empresarial, designadamente o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, tem como objectivo, entre outros, a cobrança de receitas.

Para efeito de imposto sobre o rendimento, as diferenças entre a contabilidade e fiscalidade, podem ser não passíveis de compensação, designadas de *diferenças permanentes* ou definitivas, ou passíveis de compensação noutros períodos de relato, *diferenças temporárias*.

Do referido resulta, que o aspecto básico essencial no que concerne aos impostos diferidos é o de quantificar as diferenças temporárias.

Diferenças temporárias

São diferenças entre a quantia escriturada de um activo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação, representada pela quantia fiscalmente relevante de um activo ou de um passivo para efeitos de tributação aquando da realização desse activo ou da liquidação do passivo.

Diferenças temporárias dedutíveis:

São diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada. As diferenças dedutíveis são susceptíveis de originar activos por impostos diferidos.

Diferenças temporárias tributáveis:

São diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada. As diferenças tributáveis são susceptíveis de originar passivos por impostos diferidos.

Activos por impostos diferidos

São as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes a: a) diferenças temporárias dedutíveis; b) reporte de perdas fiscais não utilizadas; e c) reporte de créditos tributáveis não utilizados.

Passivos por impostos diferidos

São as quantias de impostos sobre o rendimento pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis.

Activos escriturados ao justo valor

A mensuração de um activo pelo seu justo valor não afecta o lucro tributável no período em que é efectuada a mensuração ao justo valor, pelo que a base fiscal do activo não é ajustada. Quando esse justo valor se tornar efectivo pela alienação do activo, o ganho resultante dessa operação será tributado, pelo que haverá que determinar a diferença temporária entre a quantia de um activo ao seu justo valor e a sua base fiscal, relevando o respectivo passivo ou activo por impostos diferidos.

Mensuração dos activos e passivos por impostos diferidos

O procedimento a adoptar para identificar e reconhecer os impostos diferidos envolve as fases seguintes:

- i. identificar e quantificar todas as diferenças temporárias à data do Balanço;
- ii. segregar as diferenças temporárias em tributáveis e dedutíveis; e
- iii. mensurar o efeito fiscal das diferenças temporárias tributáveis e dedutíveis multiplicando a expectável taxa de imposto à data da reversão.

No caso das diferenças temporárias dedutíveis, é ainda necessário, recolher evidência de são altamente prováveis, única circunstância em que se permite o seu reconhecimento.

Taxas

Admitindo que estão quantificadas as diferenças temporárias haverá que determinar as taxas aplicáveis. Os activos e passivos por impostos diferidos são mensurados pelas taxas de imposto que se espera sejam aplicáveis no período de reversão da diferença temporária, desde que aprovadas à data do balanço.

Exemplo de diferença temporária tributável (revalorização):

Admitindo então a diferença temporária tributável abaixo:

	<u>n</u>	<u>n+1</u>	<u>n+1</u>
<i>Coefficiente de actualização monetária</i>	1,01	1,01	1,02
Quantia escriturada	150.000	150.000	150.000
Base tributável	101.000	102.010	104.050
Diferença temporária tributável	49.000	47.990	45.950
Reversão da diferença temporária		1.010	2.040

O cálculo dos impostos diferidos e respectiva reversão, considerando uma taxa expectável de 25% é como segue:

<u>Taxa</u>	<u>25%</u>	<u>25%</u>	<u>25%</u>
Passivo por impostos diferidos (Saldo inicial)	0	12.250	11.998
Aumento do passivo por imposto diferido	12.250	0	0
Reversão do passivo por imposto diferido	0	252,5	510,05
Passivo por impostos diferidos (Saldo final)	12.250	11.998	11.487

Os registos a efectuar em cada um dos exercícios, relativos quer ao aumento, quer às reversões são os seguintes:

Pela revalorização:

Activo Fixo tangível	Excedente de revalorização – Antes de imposto
50.000 (31.12.n)	(31.12.n) 50.000
Excedentes de revalorização – Impostos diferidos	Passivos por impostos diferidos
12.250 (31.12.n)	(31.12.n) 12.250

Página | 31

Anualmente pelas reversões:

Excedente de revalorização – Antes de imposto	Excedentes de revalorização – Imposto diferido
(31.12.n+1) 252,5	252,5 (31.12.n+1)
Passivos por impostos diferidos	Resultados – Imposto diferido
(31.12.n+1) 252,5	252,5 (31.12.n+1)

Note-se que as quantias acima são relevadas numa subconta apropriada da conta de *Excedentes de revalorização* (conta de capital próprio).

Divulgações

Políticas contabilísticas

“Os impostos diferidos referem-se a diferenças temporárias entre os montantes dos activos e dos passivos para efeitos de registo contabilístico e os respectivos montantes para efeitos de tributação, bem como os resultantes de benefícios fiscais obtidos e de diferenças temporárias entre o resultado fiscal e contabilístico.

Os activos e passivos por impostos diferidos são calculados e periodicamente avaliados utilizando as taxas de tributação que se espera estarem em vigor à data da reversão das diferenças temporárias.”

2.7 Activos Fixos Tangíveis e Activos Intangíveis

Definição de activos fixos tangíveis

São activos tangíveis os que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos e se espera que sejam usados durante mais do que um período. Correspondem aos até aqui denominados de imobilizado corpóreo na terminologia POC.

Definição de activos intangíveis

São activos não monetários identificáveis sem substância física.

Neste caso estamos na presença do anterior imobilizado incorpóreo.

É ainda introduzido o conceito de imparidade, que através de termos e metodologias diferentes nós denominávamos de amortizações extraordinárias.

i. Activos Tangíveis

O reconhecimento

Um bem deve ser reconhecido como activo fixo tangível caso cumpra as definições de activo previstas na estrutura conceptual, ou seja, se e apenas se, for provável que futuros benefícios económicos associados a este fluam para a entidade, e o seu custo for mensurado fiavelmente. O valor de custo a escriturar é a quantia paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou construção.

Dispendios subsequentes

Os valores dispendidos posteriormente relacionados com um activo fixo tangível, que tenha já sido reconhecido, devem ser incrementados à quantia escriturada do activo quando for previsível que benefícios económicos futuros excedam o desempenho original previsto do activo existente, e estes revertam para a entidade.

Mensuração inicial

Um activo fixo tangível deve ser mensurado pelo seu custo, no seu reconhecimento inicial. O **custo** de tais itens não difere do até aqui utilizado no nosso normativo e compreende, além do preço, todos os valores associados à respectiva compra em que a entidade tenha incorrido, valores associados à colocação do activo em condições de operar e estimativa de desmantelamento e remoção do bem, caso aplicável.

Mensuração após reconhecimento

Uma entidade deve escolher ou o modelo de custo ou o modelo de revalorização como sua política contabilística para determinar o valor a escriturar e deve aplicar essa política a uma classe inteira de activos fixos tangíveis, considerando tal como um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade.

Modelo do custo

O modelo do custo prevê que o activo seja registado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

Modelo de revalorização

Após o primeiro registo do activo ao custo, caso exista possibilidade de determinar com fiabilidade o justo valor do activo fixo tangível, este deve ser escriturado por uma quantia revalorizada. Esta quantia revalorizada deve ser entendida pelo justo valor à data, menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes.

Para o caso de **terrenos e edifícios**, o justo valor deve ser determinado por avaliadores profissionalmente qualificados e independentes, tendo por base o mercado existente. Para **instalações e equipamentos** é determinado por avaliação.

Na revalorização de um bem, a depreciação acumulada à data pode ser tratada de duas formas:

1 - Ajustando proporcionalmente a quantia bruta e as depreciações, para que o valor líquido espelhe o novo valor revalorizado do activo (reexpressão da depreciação acumulada), ou

2 - Eliminando o valor de depreciação, para que o valor a expressar no balanço seja o valor revalorizado do activo.

Os seguintes exemplos são ilustrativos da adopção quer de um ou de outro dos métodos:

Exemplo:

Uma entidade detém uma máquina mensurada por 100.000 u.m. (valor bruto), e 20.000 u.m. de depreciações acumuladas (anuais de 10.000 u.m.). Vida útil adicional de 8 anos e a revalorização do bem indica que o bem deve passar a estar registado por 120.000 u.m.. Ignore-se impostos diferidos. Utilize os métodos indicados em 1 e em 2 acima, para reexpressão dos novos valores a indicar contabilisticamente:

1)				
	433		438	
	100.000		20.000	
	24.000 - 1)		4.000 - 1)	
	58X			
		20.000 - 1)		
2)				
	433		438	
	100.000	20.000 - 1)	20.000 - 1)	20.000
	40.000 - 2)			
	58X			
		40.000 - 2)		

Exemplo:

A empresa adquiriu em Janeiro de 2010 um equipamento com as seguintes características

- a) Valor de aquisição: 1.000.000 euros;
- b) Vida útil prevista no início de 2010: 10 anos;
- c) Justo valor em 31.12.2010: 950.000 euros;
- d) Vida útil prevista no início de 2011: 8 anos;
- e) Inexistência de valor residual.

Pretende-se que identifique o procedimento contabilístico a adoptar no final de 2010 e no final de 2011 assumindo a utilização do modelo de revalorização.

31.12.2010	Depreciação do ano de 2010	642	438	100.000
31.12.2010	Revalorização no final de 2010 - 1)	438	433	100.000
		433	58X	50.000
31.12.2011	Depreciação do ano de 2011	642	438	118.750
31.12.2011	Transf. De Parte do excedente de reval.	58X	56	6.250

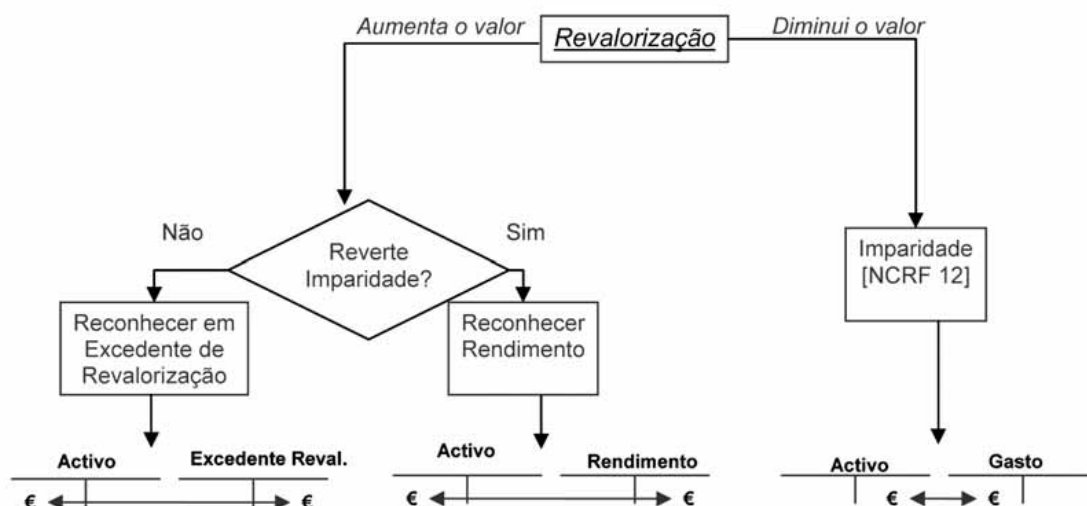
1) Utilizou-se o método em que se elimina o valor de depreciação, para que o valor a expressar no balanço seja o valor revalorizado do activo e ignorou-se impostos diferidos.

Se um activo fixo tangível for revalorizado, toda a classe à qual pertença deve ser revalorizada, com referência à mesma data ou datas próximas para que não se distorçam os valores dos bens da mesma classe. Se a quantia escriturada de um activo for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente no capital próprio na conta de **excedente de revalorização**.

Caso este aumento reverta um **decréscimo de revalorização** do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados, deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que se reverta esse mesmo decréscimo (ou seja, a reversão do registo inicial de imparidade).

Se a **quantia escriturada de um activo for diminuída como resultado de uma revalorização**, até ao ponto de qualquer **saldo de crédito existente no excedente de revalorização** com respeito a esse activo, a diminuição deve ser debitada directamente ao capital próprio, sendo a restante reconhecida em resultados.

O **excedente de revalorização incluído no capital próprio** com respeito a um activo fixo tangível pode ser transferido quando o activo for desreconhecido (na totalidade), ou pelo seu uso (na parte proporcional), directamente para resultados transitados, sem afectar resultados, tal como já previsto no nosso normativo actual (DC 16).



Depreciação

O **gasto de depreciação** em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro activo. Por exemplo, a depreciação de instalações e equipamento de fabrico é incluída nos custos de conversão de inventários ou a depreciação de activos fixos tangíveis usados para actividades de desenvolvimento, pode ser incluída no custo de um activo intangível.

A **quantia depreciável** de um activo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil, expurgando o seu **valor residual** (valor que se espera realizar na alienação do bem após final da sua vida útil e após a utilização do mesmo). Este valor residual, o qual não é depreciado, pode por vezes ser perfeitamente imaterial e insignificante no cálculo do valor a depreciar.

As **alterações** decorrentes da análise efectuada anualmente à **vida útil e ao valor residual** de cada bem, devem ser contabilizadas de acordo com a NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.

A depreciação de um bem reflecte o desgaste do mesmo pela sua utilização, pelo que esta é sempre efectuada, independentemente do valor do bem, como forma de ajustamento pelo seu uso. Página | 36

Os **terrenos e edifícios** são activos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos em conjunto. Os terrenos têm uma vida útil ilimitada, não sendo depreciados (excepção feita para pedreiras ou aterros).

Imparidade

Para determinar um activo fixo tangível está ou não com imparidade, deve ser aplicada a NCRF 12 – Imparidade de Activos. (Ponto 2.10)

Desreconhecimento

A quantia escriturada de um activo fixo tangível deve ser desreconhecida no momento da alienação ou quando não se espere futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação. O ganho (e não rédito) ou perda (e não gasto) é reconhecido em resultados, excepção feita à venda seguida de locação que segue o previsto na NCRF 9. (Ponto 2.3)

ii. Activos Intangíveis

Como **exemplos** de activos intangíveis temos:

- Licenças ou patentes
- Dispendios em publicidade, em treino e arranque
- Pesquisa e Desenvolvimento
- Filmes
- Vídeos
- Peças de teatro
- Manuscritos
- Patentes e copyrights

No caso específico do **software**, ao determinar a classificação de um activo que incorpore tanto elementos intangíveis como tangíveis, é necessário avaliar que elemento é mais significativo. Por exemplo, o software de um computador que não funcione sem esse software específico é considerado uma parte integrante do equipamento respectivo e é tratado como activo fixo tangível. O mesmo aplica-se ao sistema operativo de um computador. Quando o software não seja uma parte

integrante do hardware respectivo, o software do computador é tratado como um activo intangível.

O **goodwill gerado internamente** não deve ser reconhecido, pois este confunde-se com o valor da própria empresa, não sendo possível atribuir-lhe um valor específico. O valor de mercado de uma empresa é muitas vezes superior à quantia líquida dos seus activos e esta diferença não pode ser reconhecida (excepção feita às aquisições de entidades empresariais, tratadas pela NCRF 14).

Exemplo:

Uma empresa tem diversos activos intangíveis (AI) reconhecidos no Balanço. Ao aplicar a NCRF 6, quais devem permanecer?

1. *Um princípio activo criado internamente para posterior aplicação no desenvolvimento de um novo medicamento.*
2. *Uma licença adquirida no exterior para produção de determinado produto.*
3. *Despesas de constituição.*
4. *Marca desenvolvida internamente com forte presença no mercado.*
5. *Lista de clientes criada internamente*

Resposta:

Apenas o **exemplo 2** confere as exigências necessárias ao reconhecimento como intangível. Caso cumpra as condições de reconhecimento de activo previstas na estrutura conceptual poderá ser registado enquanto AI, ou seja, gerar benefícios económicos futuros e o seu custo ser mensurado com fiabilidade.

Uma entidade deve avaliar se a **vida útil** de um activo intangível é finita ou indefinida (não se consegue estimar o final da geração de benefícios económicos futuros). Sendo finita há lugar à respectiva depreciação em função da política adoptada, sendo indefinida não há lugar a depreciação.

2.8 Inventários

Definição de inventários

São activos detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial, no processo de produção para tal venda ou na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Os inventários, que denominávamos na terminologia POC por existências, englobam bens comprados ou produzidos, detidos com o intuito de vender.

Esta Norma aplica-se a todos os inventários que não sejam contratos de construção, instrumentos financeiros e activos biológicos e produto agrícola.

São exemplos de inventários mercadorias ou terrenos compradas e detidas para revenda, bens produzidos pela entidade ou trabalhos em curso e seus componentes e no caso de um prestador de serviços, incluem os custos do serviço, para o qual se aguarda o reconhecimento do respectivo rédito.

Mensuração de inventários

Os inventários devem ser registados pelo mais baixo de entre o custo ou valor realizável líquido, que é o preço de venda estimado no decurso ordinário da actividade empresarial menos os custos estimados de acabar o inventário, menos os custos estimados necessários para efectuar a venda. As estimativas do valor realizável líquido são baseadas nas provas mais fiáveis disponíveis no momento em que sejam feitas, quanto à quantia que se espera que os inventários venham a realizar.

Reconhecimento como gasto

Quando os inventários forem vendidos e reconhecido o respectivo rédito, o valor reconhecido enquanto tal deve ser escriturado como gasto desse período.

Ajustamentos para o valor realizável líquido e todas as perdas devem ser reconhecidas como um gasto do período em que ocorram.

Qualquer reversão do ajustamento de inventários, proveniente de um aumento no valor realizável líquido, ocorrida no próprio exercício é reconhecida como uma redução do gasto. Se ocorrida em exercício seguinte será rendimento.

2.9 Custos dos Empréstimos Obtidos

Os **custos de empréstimos obtidos**, que incluem juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazo, amortização de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos, amortização de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos, encargos financeiros relativos a locações financeiras reconhecidas de acordo com a NCRF 9 - Locações e diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira até ao ponto em que sejam vistos como um ajustamento do custo dos juros, directamente aplicáveis à aquisição, construção ou produção de um activo que leva um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso ou para venda, podem ser capitalizados como parte do custo desse activo, desde que cumpra os critérios de reconhecimento previstos na estrutura conceptual.

Exemplos de activos para os quais podem ser capitalizados os respectivos custos de empréstimos obtidos, são inventários que necessitem um período de tempo significativo em produção para poderem estar em condições de venda, instalações industriais, instalações de geração de energia e propriedades de investimento.

Capitalização

O **início da capitalização** dos custos de empréstimos obtidos ocorre quando as actividades que sejam necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso e os dispêndios com o activo e com os custos de empréstimos se iniciem.

A **cessação da capitalização** ocorrerá quando o activo esteja em condições substanciais de ser vendido ou usado.

2.10 Imparidade de Activos

Uma **perda por imparidade** é a quantia pela qual o valor escriturado de um activo excede a sua quantia recuperável.

Um activo está em imparidade quando o valor líquido excede a sua quantia recuperável. A quantia recuperável é o valor mais elevado entre o preço de venda líquido e o valor de uso.

O **preço de venda líquido**, que é a quantia a obter da venda de um activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas, menos os custos com a alienação, assemelha-se ao conceito de valor realizável líquido do POC, que é o esperado preço de venda de um bem deduzido dos necessários custos previsíveis de acabamento e venda, pode ser determinado mesmo que não exista um mercado activo.

Aproximações ao conceito de preço de venda líquido

Podem ser obtidas através do preço num acordo de venda vinculativo numa transacção entre partes sem qualquer relacionamento ajustado dos custos adicionais, no preço de mercado (preço de oferta) menos os custos com a sua alienação, ou quando estes não disponíveis, em alternativa, o preço da transacção mais recente ou a melhor informação disponível para reflectir a quantia que se espera obter para a alienação do activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso.

Não existindo nenhuma base para fazer uma estimativa fiável do valor a obter da venda do activo numa transacção ao seu alcance entre partes conhecedoras e interessadas, a quantia recuperável do activo pode ser tomada como o seu valor de

uso, representado pelo valor actual dos fluxos de caixa estimados provenientes do uso de um activo, considerando o seu valor residual.

Exemplos:

Página | 40

Situação “comum”	Gasto	Activo
	Perda por imparidade	Perda por imparidade
Reverte revalorização, mas imparidade inferior ao excedente	Excedente de Revalorização	Activo
	Perda por imparidade	Perda por imparidade
Reverte revalorização, mas imparidade superior ao excedente	Excedente de Revalorização	Activo
	Perda por imparidade até ao limite do excedente	Perda por imparidade
	Gasto	
	Restante perda	

A **reversão**, ou seja, a recuperação de valor no activo antes registado como imparidade, efectua-se precisamente de forma inversa ao acima enunciado. Veja-se o exemplo:

Situação “comum”	Activo	Ganho
	Reversão da perda por imparidade	Reversão da perda por imparidade
Reverte imparidade de activo previamente revalorizado	Activo	Excedente de Revalorização
	Reversão da perda por imparidade	Reversão da perda por imparidade
Reverte imparidade, e excede o valor que estaria contabilizado caso a imparidade não tivesse sido reconhecida	Activo	Ganho
	Reversão da perda por imparidade + Revalorização	Reversão da perda por imparidade
		Excedente de Revalorização
		Revalorização

Exemplo:

Uma empresa tem uma unidade geradora de caixa com o seguinte valor contabilístico em 31.12.2010, após o registo das depreciações do período:

Equipamento de transporte: 50.000 u.m.;
Equipamento básico: 300.000 u.m.;
Equipamento administrativo: 30.000 u.m.;

Goodwill 80.000 u.m.;

A vida útil remanescente de cada um destes elementos era de 10 anos.

Sabendo que a quantia recuperável desta unidade geradora de caixa no final do ano 2010 era de 350.000 u.m. e que o justo valor deduzido dos custos de venda do equipamento administrativo era de 25.000 u.m., identifique o procedimento contabilístico a adoptar nesta data.

Reconhecer as perdas por imparidade:

Começar por reduzir o valor do goodwill e repartir o restante pelos outros activos, na proporção dos respectivos valores contabilísticos.

Porém, a perda por imparidade do equipamento administrativo não poderá exceder os 5.000 euros.

Descrição	Equipamento			Goodwill	Total
	Transporte	Básico	Administrativo		
V. Contab. 31.12.2010	50.000	300.000	30.000	80.000	460.000
Perda do Goodwill				80.000	80.000
Perda dos outros activos	3.571	21.429	5.000		30.000
V. Contab. 31.12.2010	46.429	278.571	25.000	0	350.000

433	434
300.000	50.000
435	439
30.000	30.000 - 2)
441	449
80.000	80.000 - 1)
655	656
30.000 - 2)	80.000 - 1)

2.11 Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

Não querendo recorrer às definições existentes ao nível da própria norma, entende-se por **activos não correntes**, activos que a entidade não utiliza no seu processo produtivo, ou seja, activos que não estão, nem vão, através do seu uso, gerar rendimento para a entidade. **Detidos para venda**, tal como a expressão indica, implica que a entidade que esteja na presença de um activo deste tipo tem a intenção de o vender no período próximo de 12 meses.

Assim, não só o activo não produz nem gera rendimento, como existe a intenção e há forte probabilidade de alienar o mesmo no espaço de 12 meses.

Unidades operacionais descontinuadas

São unidades específicas de produção que a entidade descontinuou por qualquer razão, como seja a sua obsolescência, limitação legal ou valor realizável líquido superior ao seu valor de uso, existindo forte intenção de compra por parte de terceiros e assim a entidade entendeu retirar de uso essa linha de produção.

Este tipo de activos é **registado** pelo menor valor de entre a quantia escriturada e o justo valor menos os custos de vender, representados pelos custos incrementais directamente atribuíveis à venda, excluindo gastos financeiros e gastos com imposto. Não são sujeitos a **depreciação** e são apresentados em separado no balanço, tal como os resultados obtidos na demonstração de resultados.

Estes activos estão também sujeitos a **imparidade**, pelo que se deve reconhecer perda por imparidade resultante da diferença entre o valor contabilístico e o justo valor menos os custos necessários para venda. A reversão da imparidade faz-se pelo registo do respectivo ganho, mas até ao limite da perda anteriormente registada.

O conceito de **venda altamente provável**, implica que o activo nestas condições esteja designado enquanto tal, a um preço justo, que o órgão de gestão está envolvido num plano de venda do activo e identificado o comprador, a transacção se venha a efectuar no prazo de 12 meses e que não é expectável que existam alterações que possam por em causa esta intenção de venda.

2.12 Propriedades de Investimento

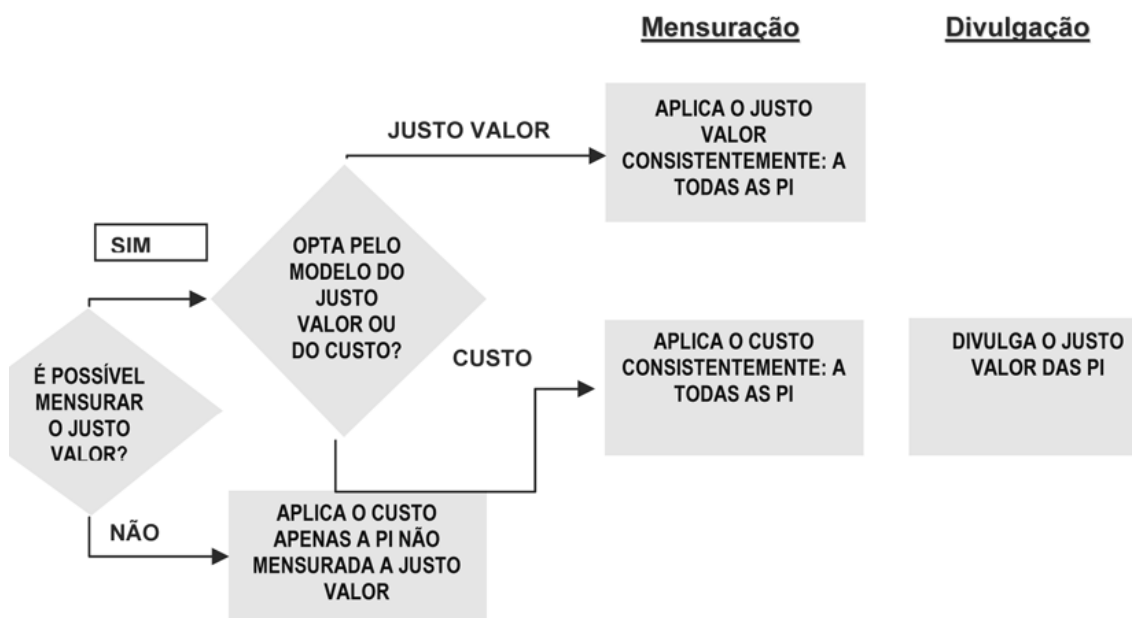
Como exemplos de propriedades de investimento temos terrenos detidos para valorização a longo prazo e não para venda a curto prazo no desenvolvimento da actividade corrente da entidade e edifícios que sejam propriedade (jurídica ou não) da entidade e que sejam locados segundo uma ou mais locações operacionais.

Por aqui se percebe que edifícios ou fracções arrendados a terceiros por uma entidade que apenas tenha esse tipo de actividade (imobiliária pura por exemplo), ainda que esta seja a sua actividade normal e corrente deve inscrever os terrenos e edifícios nesta situação como propriedades de investimento.

O reconhecimento de uma propriedade de investimento é efectuado caso cumpra as condições de tal, conforme previsto na estrutura conceptual (geração de benefícios económicos futuros e o custo fiavelmente mensurável).

No registo de propriedades de investimentos pode ser usado o método do custo ou o do justo valor. A norma incentiva, mas não obriga, a que se use o modelo do justo valor.

Uma entidade deve ser consistente na adopção da política contabilística, aplicando consistentemente o justo valor ou o custo a todas as propriedades de investimento. Excepção feita quando uma entidade adopte o modelo do justo valor e não lhe seja possível determinar o mesmo para determinada propriedade, caso em que o princípio da consistência é derogado e é aplicado o custo apenas a esta propriedade.



No caso de existir uma alteração de uso de propriedade de investimento para inventário ou para activo fixo tangível, o valor a reconhecer é o mesmo que estava registado em propriedade de investimento, independentemente do modelo de valorização adoptado.

Se a transferência ocorrer de activo fixo tangível para propriedades de investimento, qualquer diferença do valor escriturado para o justo valor deve ser tratada nessa data como uma revalorização, tal como previsto na NCRF 7.

Exemplo:

Uma empresa possui um edifício de escritórios, no qual tem a sua sede, que se encontra alugado a diversas entidades, adquirido em 05.01.2007 por 8.000.000 u.m., tendo-lhe sido atribuída uma vida útil de 50 anos. A sua sede ocupa 60% da área útil do prédio.

Em 31.10.2010, a empresa deslocou parte dos seus serviços para outro edifício, ficando a ocupar apenas 10% do prédio, nessa altura iniciou um plano activo para encontrar novo inquilino para os 50% que ficaram disponíveis.

Em 31.12.2010, o justo valor do edifício era de 11.460.000 u.m.

Pretende-se que identifique os procedimentos contabilísticos a adoptar na valorização do imóvel.

Considerando que o prédio não pode ser vendido em partes separadas:						
	AFT	AFT	AFT	PI		VL
VA	2007	2008	2009	2010		
8.000.000						8.000.000 AFT
Amortização AFT	160.000	160.000	160.000	0	-480.000 AA AFT	
						7.520.000 AFT
Transferência para PI:						
Anulação AFT				-8.000.000		
Anulação amortizações AFT				480.000		
Contabilização em PI				7.520.000	7.520.000 PI	
Registo PI ao justo valor:						
Excedente contabilizado como um ganho por aumento de justo valor				3.940.000	11.460.000 PI	
	422			773		
2.500.000						100.000 - 1)
100.000 - 1)						

2.13 Rédito

Este normativo prescreve o **tratamento quanto ao momento do registo dos rendimentos resultantes das actividades ordinárias de uma entidade**, designados por rédito.

A *ratio* da norma assenta em dois aspectos principais: i) que o rédito é mensurado ao justo valor e ii) que é irrelevante o momento da transferência jurídica dos bens do vendedor para o comprador, assentando claramente numa lógica económica em detrimento da jurídica.

Definição de rédito

É o influxo bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do curso das actividades ordinárias de uma entidade quando esses influxos resultarem em aumentos de capital próprio, que não sejam aumentos relacionados com contribuições de participantes no capital próprio. Doutra forma, o rédito é definido como o rendimento resultante das actividades ordinárias de uma entidade, incluindo apenas o *inflow* de benefícios económicos próprios recebidos ou a receber pela entidade, pelo que as quantias cobradas ou a cobrar por conta de outrem, como por exemplo, o próprio imposto sobre o valor acrescentado, não se qualificam como parte integrante do conceito de rédito.

Mensuração do rédito - o justo valor da quantia a receber

O rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, líquida de descontos. Conforme foi já aqui referido, o justo valor de 100 unidades monetárias disponíveis hoje, ou daqui a 365 dias é naturalmente distinto. Nesta circunstância, o diferimento do recebimento resulta no facto de que a quantia nominal se apresenta superior à quantia a receber. Esta diferença, entre o valor nominal e o justo valor resultante da aplicação do conceito de valor temporal do dinheiro, deve ser reconhecida como rédito de juros.

Para actualizar a quantia a receber é evidente que se torna necessária a utilização de uma taxa. Como determinar essa taxa de juro? É *“a mais claramente determinável de entre: a) a taxa prevalecente de um instrumento similar de um emitente com uma notação (rating) de crédito similar; ou b) a taxa de juro que desconte a quantia nominal do instrumento para o preço de venda corrente a dinheiro dos bens ou serviços.”*

Vejamos um exemplo ilustrativo desta prescrição:

Exemplo:

Determinada entidade tem como actividade a venda de mobiliário para o lar. Como forma de aumentar as vendas de sofás a entidade lança uma campanha em que é possível a um cliente adquirir um conjunto de sofás pagando 100 euros por mês durante 24 meses. Portanto, o sofá apresentará para o comprador um custo total de 2.400 u.m.. Alternativamente o cliente poderá adquirir o sofá fora do âmbito desta campanha promocional pagando no momento da compra a quantia de 2.000 u.m.

Uma vez que existe uma diferença de 400 u.m. entre o preço a pronto pagamento (2.000 u.m) e o preço a crédito (2.400 u.m.), em substância esta é uma operação de financiamento. Nesta circunstância deve pois registar-se a quantia do rédito das vendas e a quantia do rédito dos juros.

O rédito das vendas - 2.000 u.m. - é de imediato reconhecido, enquanto o rédito dos juros - 400 u.m. - é reconhecido durante o período de 24 meses numa base temporal utilizando o método da taxa de juro efectiva.

Procedendo ao calculo do respectivo plano financeiro:

Valor nominal do empréstimo	2.000
N.º de Prestações	24
Periodicidade	Mensal
Taxa de Juro anual (efectiva)	19,7469%
Taxa de Juro periódica	1,5131%
Montante da Prestação	100,00

Período	Capital em dívida início do período	Prestação		Capital em dívida fim do período
		Juro	Amortização	
1	2.000,00	30,26	69,74	1.930,26
2	1.930,26	29,21	70,79	1.859,47
3	1.859,47	28,14	71,86	1.787,60
4	1.787,60	27,05	72,95	1.714,65
5	1.714,65	25,94	74,06	1.640,60
6	1.640,60	24,82	75,18	1.565,42
7	1.565,42	23,69	76,31	1.489,11
8	1.489,11	22,53	77,47	1.411,64
9	1.411,64	21,36	78,64	1.333,00
10	1.333,00	20,17	79,83	1.253,17
11	1.253,17	18,96	81,04	1.172,13
12	1.172,13	17,74	82,26	1.089,86
13	1.089,86	16,49	83,51	1.006,35
14	1.006,35	15,23	84,77	921,58
15	921,58	13,94	86,06	835,52
16	835,52	12,64	87,36	748,17
17	748,17	11,32	88,68	659,49
18	659,49	9,98	90,02	569,46
19	569,46	8,62	91,38	478,08
20	478,08	7,23	92,77	385,32
21	385,32	5,83	94,17	291,15
22	291,15	4,41	95,59	195,55
23	195,55	2,96	97,04	98,51
24	98,51	1,49	98,51	0,00
		400,00	2.000,00	

Os registos a efectuar em n, pela factura da venda são como segue:

Clientes	Vendas
2.400,00	2.000,00
	Diferimentos – Rendimentos a reconhecer - Juros
	400,00

Desta forma foi de imediato reconhecido o rédito das vendas, devendo agora ser mensalmente reconhecido o rédito de juros, bem como o respectivo recebimento de clientes:

Caixa e equivalentes		Clientes	
100 (mês 1)			(mês 1) 100
100 (mês 2)			(mês 2) 100
100 (mês 3)			(mês 3) 100
100 (mês 4)			(mês 4) 100
100 (mês 5)			(mês 5) 100
100 (mês 6)			(mês 6) 100
100 (mês 7)			(mês 7) 100
100 (mês 8)			(mês 8) 100
100 (mês 9)			(mês 9) 100
100 (mês 10)			(mês 10) 100
100 (mês 11)			(mês 11) 100
100 (mês 12)			(mês 12) 100
100 (mês 13)			(mês 13) 100
100 (mês 14)			(mês 14) 100
100 (mês 15)			(mês 15) 100
100 (mês 16)			(mês 16) 100
100 (mês 17)			(mês 17) 100
100 (mês 18)			(mês 18) 100
100 (mês 19)			(mês 19) 100
100 (mês 20)			(mês 20) 100
100 (mês 21)			(mês 21) 100
100 (mês 22)			(mês 22) 100
100 (mês 23)			(mês 23) 100
100 (mês 24)			(mês 24) 100
Diferimentos – Rendimentos a reconhecer - Juros		Juros e outros rendimentos similares	
30,26 (mês 1)			(mês 1) 30,26
29,21 (mês 2)			(mês 2) 29,21
28,14 (mês 3)			(mês 3) 28,14
27,05 (mês 4)			(mês 4) 27,05
25,94 (mês 5)			(mês 5) 25,94
24,82 (mês 6)			(mês 6) 24,82
23,69 (mês 7)			(mês 7) 23,69
22,53 (mês 8)			(mês 8) 22,53
21,36 (mês 9)			(mês 9) 21,36
20,17 (mês 10)			(mês 10) 20,17
18,96 (mês 11)			(mês 11) 18,96
17,74 (mês 12)			(mês 12) 17,74
16,49 (mês 13)			(mês 13) 16,49
15,23 (mês 14)			(mês 14) 15,23
13,94 (mês 15)			(mês 15) 13,94
12,64 (mês 16)			(mês 16) 12,64
11,32 (mês 17)			(mês 17) 11,32
9,98 (mês 18)			(mês 18) 9,98
8,62 (mês 19)			(mês 19) 8,62
7,23 (mês 20)			(mês 20) 7,23
5,83 (mês 21)			(mês 21) 5,83
4,41 (mês 22)			(mês 22) 4,41
2,96 (mês 23)			(mês 23) 2,96
1,49 (mês 24)			(mês 24) 1,49

Critérios de reconhecimento do rédito

De acordo com a Estrutura Conceptual o rédito é reconhecido quando seja provável que benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o seu quantitativo se possa determinar fiavelmente. Com base neste princípio genérico a NCRF 20 estabelece critérios de reconhecimento para as três categorias de transacções – venda de bens, prestação de serviços e a utilização por outros dos activos da entidade.

Venda.

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

Exemplos:

a. Venda de equipamento com instalação

Atente-se numa operação de venda de um equipamento, em que foi acordado entre o vendedor e o comprador, que a instalação do equipamento é uma parte relevante do contrato. Independentemente da facturação do equipamento se encontrar já emitida ou não, as vantagens pela utilização do equipamento não foram transferidas para o comprador, pois este não pode utilizar o equipamento sem o mesmo se encontrar instalado. Nesta circunstância o rédito não deverá ser reconhecido.

b. Venda com período de experiência

Numa operação em que determinado bem é entregue ao cliente, e a este nos termos do contrato é conferido um período de utilização à experiência, findo o qual o bem poderá ser devolvido, o rédito apenas deverá ser reconhecido findo o período de utilização à experiência.

c. Venda a prestações com entrega do bem com o pagamento da última prestação

Numa operação de venda a prestações, mas em que o equipamento é entregue apenas mediante o pagamento da última das prestações, o rédito apenas deverá ser reconhecido no momento da verificação de todas as circunstâncias - ou seja, após o pagamento da última das prestações.

d. **Venda em que à priori não é certo o recebimento**

Determinada entidade exporta para determinado País há alguns anos, sendo que recentemente essa jurisdição passou a dificultar a saída de divisas para pagamento dessas vendas. Nesta circunstância, a ocorrerem mais vendas, as mesmas não devem registar-se como rédito. Contudo, para as vendas já registadas e não cobradas é reconhecida como um gasto (perda por imparidade), e não um ajustamento da quantia de rédito originalmente reconhecido.

Prestação de serviços

Considera-se que se pode estimar o desfecho de uma prestação de serviços, e logo reconhecer o seu rédito quando: *a) a sua quantia possa ser fiavelmente mensurada; b) seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade; c) a fase de acabamento da transacção à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada; e d) os custos incorridos com a transacção e os custos para concluir a transacção possam ser fiavelmente mensurados.*

Nas circunstâncias em que não seja possível estimar o desfecho de uma prestação de serviços com fiabilidade, o reconhecimento do rédito deve ser efectuado na medida em que sejam recuperáveis os gastos reconhecidos (critério do lucro nulo).

Divulgações.

As entidades devem divulgar as políticas contabilísticas utilizadas no reconhecimento do rédito e os métodos adoptados para determinar a fase de acabamento. Deve divulgar igualmente, em nossa opinião apenas quando tal não resulte da leitura directa da demonstração dos resultados, as quantias de rédito relativo a vendas, prestação de serviços e juros, royalties e dividendos.

3. As Demonstrações Financeiras

Enquadramento

Página | 50

A actividade da contabilidade é o registo e o relato sobre as interacções, os fluxos, os processos, quer gerados dentro da entidade, quer entre as várias entidades, desde que traduzidos numa mesma unidade monetária. Esses fluxos são como vimos de três tipos: os financeiros – despesas e receitas (jurídico/patrimoniais); os económicos – gastos e rendimentos; e os monetários – pagamentos e recebimentos.

A elaboração de Demonstrações Financeiras, é o acto de “proporcionar informação” sobre esses fluxos, nomeadamente a “posição financeira”, através do Balanço, o “desempenho” através das Demonstrações dos Resultados, e “das alterações na posição financeira” através da Demonstração dos Fluxos de Caixa.

A comparabilidade e a consistência no âmbito da NCRF 04

Entende-se portanto, que a verdadeira imagem da entidade, os seus resultados e a sua estrutura patrimonial e financeira, não resulta apenas de um exercício, mas do seu relato ao longo de vários períodos e a sua comparação com outras entidades. Esta capacidade de comparar, acha-se em grande medida influenciada pela consistência.

Quaisquer alterações no modo como reconhecemos, mensuramos ou divulgamos, provocadas de um período para o outro, ou muito díspares de entidade para entidade, podem condicionar grandemente essa comparabilidade.

Não se questiona a necessidade de alterar, mas idealmente, essas alterações são realizadas de modo a se apresentem aos utentes, todas as ferramentas para que as compreendam, compensem, ou refaçam as suas análises sobre as Demonstrações Financeiras.

Alterações nas Políticas Contabilísticas

Uma política contabilística deve ser algo que, não sendo imutável, é seguramente consistente, isto é, acontecimentos, condições e transacções análogas, devem ter políticas idênticas e duradouras de período para período, a menos que algo importante justifique a alteração.

A comparabilidade implica assim que os utentes saibam quais as políticas que se encontram a ser utilizadas na preparação das Demonstrações Financeiras, quaisquer alterações nessas políticas e os efeitos dessas alterações.

As alterações implicam, deste modo, alterar os critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação, sem modificar as condições, acontecimentos ou transacções subjacentes, o que apenas sucede em um de dois casos: ou são exigidas por uma

norma; ou por opção da entidade, tendo exclusivamente em vista o melhor cumprimento do objectivo de elaboração de Demonstrações Financeiras definido na estrutura conceptual – originar informação mais útil à tomada de decisões dos utentes.

Alterações nas Estimativas

Com excepção dos fluxos de caixa, a estimativa faz parte do trabalho de quem elabora contabilidade e as Demonstrações Financeiras. As estimativas encerram em si sempre juízos de valor, veja-se o caso de débitos incobráveis (de Contas a Receber); obsolescência de inventários; ou da definição da vida útil de Activos Fixos Tangíveis, tal não diminui a fiabilidade da informação, visto os utentes estarem preparados para esse facto. Ainda assim as estimativas, em face a novos factos, dados, novas circunstâncias podem necessitar de revisão, e por conseguinte, serem alteradas, sem que isso pressuponha a incursão em erros ou omissões.

O Prospectivo versus Retrospectivo

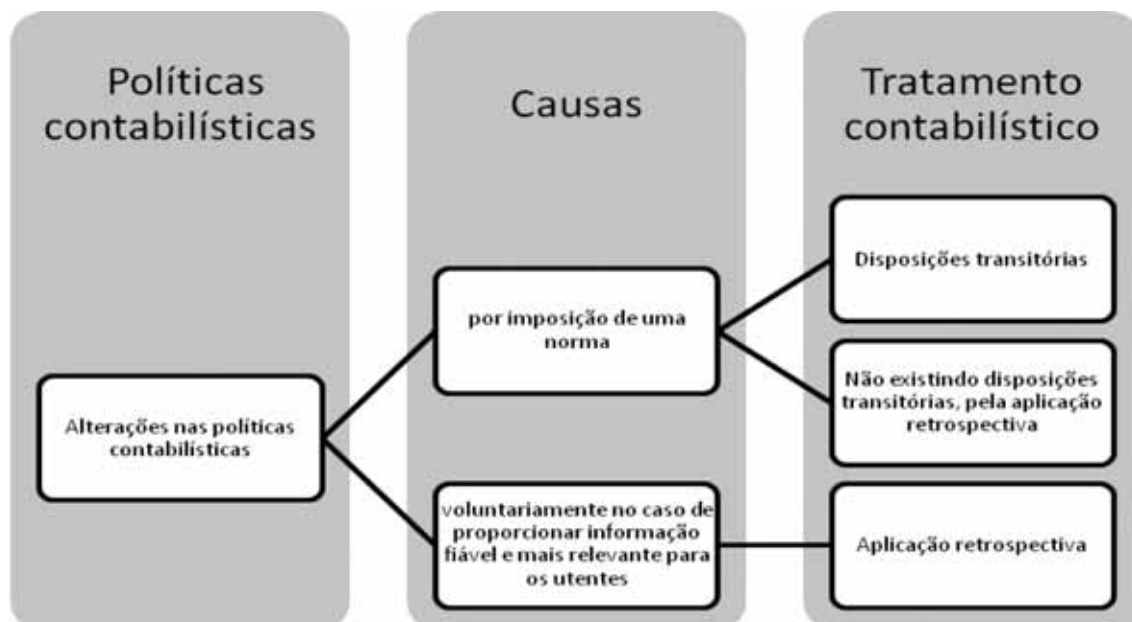
No caso da metodologia prospectiva os efeitos nas alterações de políticas, provenientes de acontecimentos, condições e transacções, só ocorrem nas Demonstrações Financeiras, após o momento em que a política for alterada. Nas estimativas implica afectar estes efeitos exclusivamente ao período corrente e o período futuro.

Por oposição, a aplicação dos efeitos retrospectivamente, no caso de ser definida uma nova política contabilística, diferente da correntemente utilizada, implica afectar as transacções, acontecimentos e condições, às Demonstrações Financeiras, como se desde sempre estivéssemos a aplicar essa nova política.

Resumindo, prospectivo significa considerar os efeitos no presente e no futuro e retrospectivo, como o nome indica, significa considerá-los no passado, presente e no futuro.



Quando não existirem disposições transitórias, ou estivermos perante casos em que a decisão de alteração for por opção da entidade – a segunda causa de alterações de políticas contabilísticas – os efeitos dessas alterações deveram ser aplicados retrospectivamente às Demonstrações Financeiras.



No caso da alteração de estimativas contabilísticas, a aplicação dos efeitos deve ser feita prospectivamente, o que significa a partir da data de alteração na estimativa.

No caso dos erros, estes devem ser corrigidos retrospectivamente ao primeiro conjunto de Demonstrações Financeiras aprovadas após a sua descoberta, o que se consegue, reexpressando as quantias comparativas para o(s) período(s) anterior(es) apresentado(s); ou, se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, reexpressando os saldos de abertura dos activos, passivos e capital próprio para o período mais antigo apresentado.

Um conjunto completo de Demonstrações Financeiras

As entidades sujeitas ao SNC são obrigadas a apresentar: o Balanço; a Demonstração dos Resultados por Naturezas; a Demonstração das Alterações no Capital Próprio; a Demonstração dos Fluxos de Caixa (pelo método directo); e o Anexo. Todavia as entidades que não ultrapassem dois dos três limites: total do balanço de 500.000€; total de vendas líquidas e outros rendimentos de 1.000.000€; e número de trabalhadores empregados em média durante o exercício de 20, estão dispensadas de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa. Estas entidades podem ainda apresentar modelos reduzidos das restantes Demonstrações Financeiras.

Esta dispensa e opção só é válida para entidades, cujas Demonstrações Financeiras não se encontrem sujeitas a certificação legal das contas.

Estes limites são aferidos para as entidades constituídas em 2008, ou antes de 2008, através do exercício de 2008, para as entidades que se constituam em 2009, através das previsões de Demonstrações Financeiras de 2009 e para as que se constituam em 2010 e nos anos posteriores, os limites serão calculados através das previsões para o ano da constituição e produzem efeitos imediatos.

Página | 53

Convêm ainda termos presente que, sempre que os limites sejam ultrapassados num determinado exercício, a opção deixa de poder ser exercida a partir do segundo exercício seguinte, inclusive.

O inverso também é verdade, sempre que os limites deixem de ser ultrapassados num determinado exercício, a entidade pode exercer a opção a partir do segundo exercício seguinte, inclusive.

Modelo de Balanço

Entidade:

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

UNIDADE MONETÁRIA (1)

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

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

Principais alterações no modelo do Balanço

- i. A adopção do modelo vertical.
- ii. Conteúdo mínimo, na face do Balanço, onde podem ser adicionadas rubricas dependendo dos conceitos de materialidade e agregação.
- iii. A remoção das colunas do Activo Bruto e das Amortizações e Ajustamentos

Distinção corrente/não corrente

A distinção de correntes e não correntes, decorre da definição de ciclo operacional, ou seja “o tempo entre a aquisição de activos para processamento e sua realização em caixa ou seus equivalentes”. Nem sempre este ciclo é determinável com rigor, pelo que se pressupõe que nestes casos a sua duração seja de doze meses.

Um **activo corrente** é aquele que se espera ou pretenda ver realizado, vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional, ou até doze meses após a data do Balanço; ou esteja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado; ou ainda seja caixa ou equivalente de caixa, a menos que lhe seja limitada a troca ou uso para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Exemplos:

<i>ACTIVOS CORRENTES</i>	<i>ACTIVOS NÃO CORRENTES</i>
inventários	activos tangíveis, intangíveis
dívidas a receber comerciais, etc.	Activos financeiros, etc.

No caso dos **passivos**, estes são **correntes** quando se espere que sejam liquidados ou durante o ciclo operacional normal, ou num período até doze meses após a data do balanço; ou sejam detidos essencialmente com a finalidade de serem negociados; ou a entidade não tenha um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Exemplos:

<i>PASSIVOS CORRENTES</i>	<i>PASSIVOS NÃO CORRENTES</i>
passivos financeiros que proporcionem financiamento numa base a longo prazo, etc.	dívidas a pagar comerciais
	acréscimos de custos relativos a empregados e outros custos operacionais, etc.

Modelo de Demonstração dos resultados

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/ CONSOLIDADA) DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

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

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

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

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

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

Principais alterações no modelo de Demonstrações dos Resultados

- Adopção do modelo vertical;
- Modelo apenas com um conteúdo mínimo, onde podem ser adicionadas rubricas dependendo dos conceitos de materialidade e agregação;
- não são apresentados quaisquer itens de natureza extraordinária;

Modelo de Demonstração das alterações no capital próprio

Entidade:
DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DAS ALTERAÇÕES NO CAPITAL PRÓPRIO NO PERÍODO N-1

UNIDADE MONETÁRIA: R\$														
DESCRIÇÃO	Notas	Capital Próprio atribuído aos detentores do capital da empresa-mãe											Interesses minoritários	Total do Capital Próprio
		Capital realizado	Ações (quotas) próprias	Outros instrumentos de capital próprio	Prêmios de emissão	Reservas legais	Outras reservas	Resultados transferidos	Ajustamentos em ativos financeiros	Excedentes de revalorização	Outras variações no capital próprio	Resultado líquido do período		
1														
POSICÃO NO INÍCIO DO PERÍODO N.º 1														
ALTERAÇÕES NO PERÍODO														
Primeira adopção de novo referencial contabilístico														
Alterações de políticas contabilísticas														
Diferenças de conversão de demonstrações financeiras														
Realização do excedente de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis														
Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis e respectivas variações														
Ajustamentos por impostos diferidos														
Outras alterações reconhecidas no capital próprio														
2														
3														
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO														
RESULTADO INTEGRAL														
4 = 2 + 3														
OPERAÇÕES COM DETENTORES DE CAPITAL NO PERÍODO														
Realizações de capital														
Realizações de prémios de emissão														
Distribuições														
Entradas para cobertura de perdas														
Outras operações														
5														
6 = 1 + 2 + 3 + 5														
POSICÃO NO FIM DO PERÍODO N.º 1														

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

O objectivo desta Demonstração é o de reflectir todas as alterações no capital próprio entre dois períodos contabilísticos.

Espelha-se assim todas as variações do capital próprio nas suas três origens possíveis: as que resultam das transacções com os detentores de capital próprio, na sua figura e capacidade de detentores, por exemplo contribuições de capital, reacquisições de instrumentos de capital próprio da entidade e dividendos; o resultado líquido que representa a diferença entre rendimentos e gastos em cada período, ou seja a gerada pelas actividades da entidade; e todas as alterações que são geradas pelas actividades da entidade mas que não transitam pela Demonstração dos Resultados (excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis e respectivas variações, ajustamentos por impostos diferidos, etc.).

Página | 58

A junção destas duas últimas origens gera um novo conceito, o de resultado total ou extensivo, que resulta assim da agregação directa do resultado líquido do período com todas as variações ocorridas em capitais próprios não directamente relacionadas com os detentores de capital, agindo enquanto tal.

O Anexo

Embora sejam referidas em cada uma das NCRF as divulgações obrigatórias, existe um modelo de Anexo que contempla o resumo destas divulgações. Esse modelo, na sua versão reduzida, é apresentado a seguir.

ANEXO (Modelo reduzido)

O presente documento não constitui um formulário relativo às notas do Anexo, mas tão só uma compilação das divulgações exigidas nos diversos capítulos que integram a NCRF-PE.

Assim, cada entidade deverá criar a sua própria sequência numérica, em conformidade com as divulgações que deva efectuar, sendo que as notas de 1 a 4 serão sempre explicitadas e ficam reservadas para os assuntos identificados no presente documento.

Página | 59

1 – Identificação da entidade:

1.1 – Designação da entidade: _____

1.2 – Sede: _____

1.3 – Natureza da actividade: _____

1.4 – Designação da empresa-mãe: _____

1.5 – Sede da empresa-mãe: _____

2 – Referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras

2.1 – _____

2.2 – Indicação e justificação das disposições do SNC que, em casos excepcionais, tenham sido derogadas e dos respectivos efeitos nas demonstrações financeiras, tendo em vista a necessidade de estas darem uma imagem verdadeira e apropriada do activo, do passivo e dos resultados da entidade.

2.3 – Indicação e comentário das contas do balanço e da demonstração dos resultados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do exercício anterior.

2.4 – Adopção pela primeira vez da NCRF-PE – divulgação transitória:

a) Uma explicação acerca da forma como a transição dos anteriores princípios contabilísticos geralmente aceites para a NCRF-PE, afectou a sua posição financeira e o seu desempenho financeiro relatados;

b) Uma explicação acerca da natureza das diferenças de transição que foram reconhecidas como capital próprio.

2.5 – Caso uma entidade dê conta de erros cometidos segundo os PCGA anteriores, as reconciliações exigidas nos parágrafos anteriores, devem distinguir entre a correcção desses erros e as alterações às políticas contabilísticas.

3 – Principais políticas contabilísticas:

3.1 – Bases de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras:

3.2 – Outras políticas contabilísticas: _____

3.3 – Principais pressupostos relativos ao futuro: _____

3.4 – Principais fontes de incerteza das estimativas: _____

4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros:

4.1 – Quando a aplicação de uma disposição desta Norma tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, salvo se for impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar apenas nas demonstrações financeiras do período corrente:

a) A natureza da alteração na política contabilística;

- b) A natureza do erro material de período anterior e seus impactos nas demonstrações financeiras desses períodos;
- c) A quantia de ajustamento relacionado com o período corrente ou períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto que seja praticável; e
- d) As razões pelas quais a aplicação da nova política contabilística proporciona informação fiável e mais relevante, no caso de aplicação voluntária.

5 – Activos fixos tangíveis:

5.1 – As demonstrações financeiras devem divulgar:

- a) Os critérios de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta;
- b) Os métodos de depreciação usados;
- c) As vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
- d) A quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período; e
- e) Uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período que mostre as adições, as revalorizações, as alienações, as amortizações, as perdas de imparidade e suas reversões e outras alterações.

5.2 – As demonstrações financeiras devem também divulgar:

- a) A existência e quantias de restrições de titularidade e activos fixos tangíveis que sejam dados como garantia de passivos;
- b) A quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos fixos tangíveis; e

5.3 – Se os itens do activo fixo tangível forem expressos por quantias revalorizadas, deve ser divulgado o seguinte:

- a) A data de eficácia da revalorização;
- b) Os métodos e pressupostos aplicados nessa revalorização.

6 – Activos intangíveis:

6.1 – Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de activos intangíveis, distinguindo entre os activos intangíveis gerados internamente e outros activos intangíveis:

- a) Se as vidas úteis são indefinidas ou finitas e, se forem finitas, as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;
- b) Os métodos de amortização usados para activos intangíveis com vidas úteis finitas;
- c) A quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no começo e fim do período;
- d) Uma reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período que mostre separadamente as adições, as alienações, as amortizações, as perdas por imparidade e outras alterações.

6.2 – Uma entidade deve também divulgar:

- a) Para um activo intangível avaliado como tendo uma vida útil indefinida, a quantia escriturada desse activo e as razões que apoiam a avaliação de uma vida útil indefinida. Ao apresentar estas razões, a entidade deve descrever o(s) factor(es) que desempenhou(aram) um papel significativo na determinação de que o activo tem uma vida útil indefinida;
- b) Uma descrição, a quantia escriturada e o período de amortização restante de qualquer activo intangível individual que seja materialmente relevante para as demonstrações financeiras da entidade;

c) Para os activos intangíveis adquiridos por meio de um subsídio do governo e inicialmente reconhecidos pelo justo valor, a quantia inicialmente reconhecida e a sua quantia escriturada actualmente;

d) A existência e as quantias escrituradas de activos intangíveis cuja titularidade esteja restringida e as quantias escrituradas de activos intangíveis dados como garantia de passivos;

e) A quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos intangíveis.

6.3 – Uma entidade deve divulgar a quantia agregada do dispêndio de pesquisa e desenvolvimento reconhecido como um gasto durante o período.

6.4 – Relativamente aos activos intangíveis de carácter ambiental, uma entidade deve divulgar:

a) Descrição dos critérios de mensuração adoptados, bem como dos métodos utilizados no cálculo dos ajustamentos de valor, no que respeita a matérias ambientais;

b) Os incentivos públicos relacionados com a protecção ambiental, recebidos ou atribuídos à entidade. Especificação das condições associadas à concessão de cada incentivo ou uma síntese das condições, caso sejam semelhantes.

c) Quantia dos dispêndios de carácter ambiental capitalizadas durante o período de referência na medida em que possa ser estimada com fiabilidade.

d) Quantia dos dispêndios de carácter ambiental imputados a resultados e base em que tais quantias foram calculadas.

e) Caso sejam significativos, os dispêndios incorridos com multas e outras penalidades pelo não cumprimento dos regulamentos ambientais e indemnizações pagas a terceiros, por exemplo em resultado de perdas ou danos causados por uma poluição ambiental passada.

7 – Locações:

7.1 – Para locações financeiras, os locatários devem divulgar para cada categoria de activo, a quantia escriturada líquida à data do balanço.

7.2 – Para locações financeiras e operacionais, os locatários devem divulgar uma descrição geral dos acordos de locação significativos incluindo, pelo menos, o seguinte:

i) A base pela qual é determinada a renda contingente a pagar;

ii) A existência e cláusulas de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento; e

iii) Restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitam a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.

7.3 – Os locadores devem fazer as seguintes divulgações para as locações operacionais:

a) Os futuros pagamentos mínimos da locação sob locações operacionais não canceláveis no agregado e para cada um dos períodos seguintes;

i) Não mais de um ano;

ii) Mais de um ano e não mais de cinco anos;

iii) Mais de cinco anos;

b) O total das rendas contingentes reconhecidas como rendimento durante o período;

c) Uma descrição global dos acordos de locação do locador.

8 – Custos de empréstimos obtidos:

8.1 – As demonstrações financeiras devem divulgar:

a) A política contabilística adoptada nos custos dos empréstimos obtidos;

b) A quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período; e

c) A taxa de capitalização usada para determinar a quantia do custo dos empréstimos obtidos elegíveis para capitalização.

9 – Inventários:

9.1 – As demonstrações financeiras devem divulgar:

- a) As políticas contabilísticas adoptadas na mensuração dos inventários, incluindo a fórmula de custeio usada;
- b) A quantia total escriturada de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas para a entidade;
- c) A quantia de inventários escriturada pelo justo valor menos os custos de vender;
- d) A quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período;
- e) A quantia de qualquer ajustamento de inventários reconhecida como um gasto do período de acordo com o parágrafo 11.20;
- f) A quantia de qualquer reversão de ajustamento que tenha sido reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período de acordo com o parágrafo 11.20;
- g) As circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de um ajustamento de inventários de acordo com o parágrafo 11.20; e
- h) A quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

10 – Rédito:

10.1 – Uma entidade deve divulgar:

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

11 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes:

11.1 – Para cada classe de provisão, uma entidade deve divulgar:

- a) A quantia escriturada no começo e no fim do período;
- b) As provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- c) As quantias usadas (isto é, incorridas e debitadas à provisão) durante o período;
- d) Quantias não usadas revertidas durante o período;
- e) O aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto;
- f) A quantia de qualquer reembolso esperado, declarando a quantia de qualquer activo que tenha sido reconhecido para esse reembolso esperado;
- g) Informações pormenorizadas sobre as provisões de carácter ambiental; e
- h) Passivos de carácter ambiental, materialmente relevantes, que estejam incluídos em cada uma das rubricas do Balanço.

Não é exigida informação comparativa.

11.2 – Para cada classe de passivo contingente à data do balanço, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza do passivo contingente.

11.3 – Quando um influxo de benefícios económicos for provável, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos activos contingentes à data do balanço.

11.4 – A finalidade deste quadro é a de resumir os principais requisitos de reconhecimento deste capítulo, para provisões e passivos contingentes.

12 – Subsídios do Governo e apoios do Governo:

12.1 – Devem ser divulgados os assuntos seguintes:

- a) A política contabilística adoptada para os subsídios do Governo, incluindo os métodos de apresentação adoptados nas demonstrações financeiras;
- b) 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
- c) Condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do Governo que tenham sido reconhecidas.

13 – Efeitos de alterações em taxas de câmbio:

13.1 – Uma entidade deve divulgar a quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados.

14 – Impostos sobre o rendimento:

14.1 – Devem ser divulgados separadamente:

- a) Gasto (rendimento) por impostos correntes;
- b) Quaisquer ajustamentos reconhecidos no período de impostos correntes de períodos anteriores;
- c) A natureza e quantia do gasto (rendimento) de imposto reconhecido directamente em capitais próprios.

15 – Instrumentos financeiros:

15.1 – Uma entidade deve divulgar as bases de mensuração, bem como as políticas contabilísticas utilizadas para a contabilização de instrumentos financeiros, que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações financeiras.

15.2 – Para todos os instrumentos financeiros mensurados ao justo valor, a entidade deve divulgar a respectiva cotação de mercado.

15.3 – Se uma entidade tiver transferido activos financeiros para uma outra entidade numa transacção que não se qualifique para desreconhecimento, a entidade deve divulgar, para cada classe de tais activos financeiros:

- a) A natureza dos activos;
- b) A natureza dos riscos e benefícios de detenção a que a entidade continue exposta;
- c) As quantias escrituradas dos activos e de quaisquer passivos associados que a entidade continue a reconhecer.

15.4 – Quando uma entidade tenha dado em garantia, penhor ou promessa de penhor activos financeiros, deverá divulgar:

- a) A quantia escriturada de tais activos financeiros; e
- b) Os termos e condições relativos à garantia, penhor ou promessa de penhor.

15.5 – Para empréstimos contraídos reconhecidos à data do balanço, uma entidade deve divulgar as situações de incumprimento.

15.6 – As sociedades anónimas devem divulgar o número de acções representativas do capital social da entidade, as respectivas categorias e o seu valor nominal.

15.7 – A entidade deve divulgar as quantias de aumentos de capital realizados no período e a dedução efectuada como custos de emissão bem como, separadamente,

as quantias e descrição de outros instrumentos de capital próprio emitidos e a respectiva quantia acumulada à data do balanço.

16 – Benefícios dos empregados:

16.1 – As entidades devem divulgar o número médio de empregados durante o ano.

17 – Divulgações exigidas por outros diplomas legais:

17.1 – _____

17.2 – _____

18 – Outras informações:

(Divulgações consideradas relevantes para melhor compreensão da posição financeira e dos resultados).

Modelo de Demonstração dos Fluxos de Caixa

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DE FLUXOS DE CAIXA

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
<u>Fluxos de caixa das actividades operacionais - método directo</u>			
Recebimentos de clientes		+	+
Pagamentos a fornecedores		-	-
Pagamentos ao pessoal		-	-
Caixa gerada pelas operações		+/-	+/-
Pagamento/recebimento do imposto sobre o rendimento		-/+	-/+
Outros recebimentos/pagamentos		+/-	+/-
Fluxos de caixa das actividades operacionais (1)		+/-	+/-
<u>Fluxos de caixa das actividades de investimento</u>			
Pagamentos respeitantes a:			
Activos fixos tangíveis		-	-
Activos intangíveis		-	-
Investimentos financeiros		-	-
Outros activos		-	-
Recebimentos provenientes de:			
Activos fixos tangíveis		+	+
Activos intangíveis Investimentos financeiros		+	+
Outros activos		+	+
Subsídios ao investimento		+	+
Juros e rendimentos similares		+	+
Dividendos		+	+
Fluxos de caixa das actividades de investimento (2)		+/-	+/-
<u>Fluxos de caixa das actividades de financiamento</u>			
Recebimentos provenientes de:			
Financiamentos obtidos		+	+
Realizações de capital e de outros instrumentos de capital próprio		+	+
Cobertura de prejuízos		+	+
Doações		+	+
Outras operações de financiamento		+	+
Pagamentos respeitantes a:			
Financiamentos obtidos		-	-
Juros e gastos similares		-	-
Dividendos		-	-
Reduções de capital e de outros instrumentos de capital próprio		-	-
Outras operações de financiamento		-	-
Fluxos de caixa das actividades de financiamento (3)		+/-	+/-
Variação de caixa e seus equivalentes (1+2+3)		+/-	+/-
Efeito das diferenças de câmbio		+/-	+/-
Caixa e seus equivalentes no início do período		---	---
Caixa e seus equivalentes no fim do período		---	---

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

4. Código de Contas

1 MEIOS FINANCEIROS LÍQUIDOS *

11 Caixa

12 Depósitos à ordem

13 Outros depósitos bancários

14 Outros instrumentos financeiros *

141 Derivados

1411 Potencialmente favoráveis

1412 Potencialmente desfavoráveis

142 Instrumentos financeiros detidos para negociação

1421 Activos financeiros

1422 Passivos financeiros

143 Outros activos e passivos financeiros (justo valor através dos resultados)

1431 Outros activos financeiros

1432 Outros passivos financeiros

2 CONTAS A RECEBER E A PAGAR *

21 Clientes *

211 Clientes c/c

2111 Clientes gerais

2112 Clientes - empresa-mãe

2113 Clientes - empresas subsidiárias

2114 Clientes - empresas associadas

2115 Clientes - empreendimentos conjuntos

2116 Clientes - outras partes relacionadas

... ..

212 Clientes - títulos a receber

2121 Clientes gerais

2122 Clientes - empresa-mãe

2123 Clientes - empresas subsidiárias

2124 Clientes - empresas associadas

2125 Clientes - empreendimentos conjuntos

2126 Clientes - outras partes relacionadas

... ..

218 Adiantamentos de clientes *

219 Perdas por imparidade acumuladas *

22 Fornecedores *

221 Fornecedores c/c

2211 Fornecedores gerais

2212 Fornecedores - empresa-mãe

2213 Fornecedores - empresas subsidiárias

2214 Fornecedores - empresas associadas

2215 Fornecedores - empreendimentos conjuntos

2216 Fornecedores - outras partes relacionadas

... ..

222 Fornecedores - títulos a pagar

2221 Fornecedores gerais

- 2222 Fornecedores - empresa-mãe
- 2223 Fornecedores - empresas subsidiárias
- 2224 Fornecedores - empresas associadas
- 2225 Fornecedores - empreendimentos conjuntos
- 2226 Fornecedores - outras partes relacionadas

... ..

- 225 Facturas em recepção e conferência *

... ..

- 228 Adiantamentos a fornecedores *
- 229 Perdas por imparidade acumuladas *

23 Pessoal

- 231 Remunerações a pagar *
- 2311 Aos órgãos sociais
- 2312 Ao pessoal
- 232 Adiantamentos
- 2321 Aos órgãos sociais
- 2322 Ao pessoal

... ..

- 237 Cauções
- 2371 Dos órgãos sociais
- 2372 Do pessoal
- 238 Outras operações
- 2381 Com os órgãos sociais
- 2382 Com o pessoal
- 239 Perdas por imparidade acumuladas *

24 Estado e outros entes públicos *

- 241 Imposto sobre o rendimento *
- 242 Retenção de impostos sobre rendimentos *
- 243 Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) *
- 2431 IVA - Suportado
- 2432 IVA - Dedutível
- 2433 IVA - Liquidado
- 2434 IVA - Regularizações
- 2435 IVA - Apuramento
- 2436 IVA - A pagar
- 2437 IVA - A recuperar
- 2438 IVA - Reembolsos pedidos
- 2439 IVA - Liquidações oficiosas
- 244 Outros impostos
- 245 Contribuições para a Segurança Social
- 246 Tributos das autarquias locais

... ..

- 248 Outras tributações

25 Financiamentos obtidos

- 251 Instituições de crédito e sociedades financeiras
- 2511 Empréstimos bancários
- 2512 Descobertos bancários

2513 Locações financeiras

... ..

252 Mercado de valores mobiliários

2521 Empréstimos por obrigações *

... ..

253 Participantes de capital

2531 Empresa-mãe - Suprimentos e outros mútuos

2532 Outros participantes - Suprimentos e outros mútuos

... ..

254 Subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos

... ..

258 Outros financiadores

26 Accionistas/sócios

261 Accionistas c/ subscrição *

262 Quotas não liberadas *

263 Adiantamentos por conta de lucros

264 Resultados atribuídos

265 Lucros disponíveis

266 Empréstimos concedidos - empresa-mãe

... ..

268 Outras operações

269 Perdas por imparidade acumuladas *

27 Outras contas a receber e a pagar

271 Fornecedores de investimentos *

2711 Fornecedores de investimentos - contas gerais

2712 Facturas em recepção e conferência *

2713 Adiantamentos a fornecedores de investimentos *

272 Devedores e credores por acréscimos (periodização económica) *

2721 Devedores por acréscimos de rendimentos

2722 Credores por acréscimos de gastos

273 Benefícios pós-emprego *

274 Impostos diferidos *

2741 Activos por impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos

275 Credores por subscrições não liberadas *

276 Adiantamentos por conta de vendas *

... ..

278 Outros devedores e credores

279 Perdas por imparidade acumuladas *

28 Diferimentos *

281 Gastos a reconhecer

282 Rendimentos a reconhecer

29 Provisões *

291 Impostos

292 Garantias a clientes

293 Processos judiciais em curso

294 Acidentes de trabalho e doenças profissionais

295 Matérias ambientais

296 Contratos onerosos

297 Reestruturação

298 Outras provisões

3 INVENTÁRIOS E ACTIVOS BIOLÓGICOS *

31 Compras

311 Mercadorias

312 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo

313 Activos biológicos

... ..

317 Devoluções de compras

318 Descontos e abatimentos em compras

32 Mercadorias

... ..

325 Mercadorias em trânsito

326 Mercadorias em poder de terceiros

... ..

329 Perdas por imparidade acumuladas

33 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo

331 Matérias-primas

332 Matérias subsidiárias

333 Embalagens

334 Materiais diversos

335 Matérias em trânsito

... ..

339 Perdas por imparidade acumuladas

34 Produtos acabados e intermédios

... ..

346 Produtos em poder de terceiros

... ..

349 Perdas por imparidade acumuladas

35 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos

351 Subprodutos

352 Desperdícios, resíduos e refugos

... ..

359 Perdas por imparidade acumuladas

36 Produtos e trabalhos em curso

37 Activos biológicos

371 Consumíveis

3711 Animais

3712 Plantas

372 De produção

3721 Animais

3722 Plantas

... ..

38 Reclassificação e regularização de inventários e activos biológicos

382 Mercadorias

- 383 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo
- 384 Produtos acabados e intermédios
- 385 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
- 386 Produtos e trabalhos em curso
- 387 Activos biológicos *

39 Adiantamentos por conta de compras *

4 INVESTIMENTOS *

41 Investimentos financeiros *

- 411 Investimentos em subsidiárias
- 4111 Participações de capital - método da equivalência patrimonial
- 4112 Participações de capital - outros métodos
- 4113 Empréstimos concedidos

... ..

- 412 Investimentos em associadas
- 4121 Participações de capital - método da equivalência patrimonial
- 4122 Participações de capital - outros métodos
- 4123 Empréstimos concedidos

... ..

- 413 Investimentos em entidades conjuntamente controladas
- 4131 Participações de capital - método da equivalência patrimonial
- 4132 Participações de capital - outros métodos
- 4133 Empréstimos concedidos

... ..

- 414 Investimentos noutras empresas
- 4141 Participações de capital
- 4142 Empréstimos concedidos

... ..

- 415 Outros investimentos financeiros
- 4151 Detidos até à maturidade

... ..

- 4158 Outros

... ..

- 419 Perdas por imparidade acumuladas *

42 Propriedades de investimento

- 421 Terrenos e recursos naturais
- 422 Edifícios e outras construções

... ..

- 426 Outras propriedades de investimento

... ..

- 428 Depreciações acumuladas
- 429 Perdas por imparidade acumuladas *

43 Activos fixos tangíveis

- 431 Terrenos e recursos naturais
- 432 Edifícios e outras construções
- 433 Equipamento básico
- 434 Equipamento de transporte
- 435 Equipamento administrativo

- 436 Equipamentos biológicos *
- 437 Outros activos fixos tangíveis
- 438 Depreciações acumuladas
- 439 Perdas por imparidade acumuladas *

44 Activos intangíveis

- 441 Goodwill
- 442 Projectos de desenvolvimento *
- 443 Programas de computador
- 444 Propriedade industrial

... ..

- 446 Outros activos intangíveis

... ..

- 448 Amortizações acumuladas
- 449 Perdas por imparidade acumuladas *

45 Investimentos em curso

- 451 Investimentos financeiros em curso
- 452 Propriedades de investimento em curso
- 453 Activos fixos tangíveis em curso
- 454 Activos intangíveis em curso
- 455 Adiantamentos por conta de investimentos *

... ..

- 459 Perdas por imparidade acumuladas *

46 Activos não correntes detidos para venda *

... ..

- 469 Perdas por imparidade acumuladas *

5 CAPITAL, RESERVAS E RESULTADOS TRANSITADOS *

51 Capital *

52 Acções (quotas) próprias *

- 521 Valor nominal
- 522 Descontos e prémios

... ..

53 Outros instrumentos de capital próprio*

...

54 Prémios de emissão

...

55 Reservas

- 551 Reservas legais
- 552 Outras reservas

... ..

56 Resultados transitados

57 Ajustamentos em activos financeiros *

- 571 Relacionados com o método da equivalência patrimonial
- 5711 Ajustamentos de transição *
- 5712 Lucros não atribuídos *
- 5713 Decorrentes de outras variações nos capitais próprios das participadas *

... ..

- 579 Outros

58 Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis *

581 Reavaliações decorrentes de diplomas legais

5811 Antes de imposto sobre o rendimento

5812 Impostos diferidos

... ..

589 Outros excedentes

5891 Antes de imposto sobre o rendimento

5892 Impostos diferidos

59 Outras variações no capital próprio

591 Diferenças de conversão de demonstrações financeiras *

592 Ajustamentos por impostos diferidos

593 Subsídios*

594 Doações

... ..

599 Outras

6 GASTOS ***61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas**

611 Mercadorias

612 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo

613 Activos biológicos (compras)*

62 Fornecimentos e serviços externos

621 Subcontratos

622 Serviços especializados

6221 Trabalhos especializados

6222 Publicidade e propaganda

6223 Vigilância e segurança

6224 Honorários

6225 Comissões

6226 Conservação e reparação

... ..

6228 Outros

623 Materiais

6231 Ferramentas e utensílios de desgaste rápido

6232 Livros e documentação técnica

6233 Material de escritório

6234 Artigos para oferta

...

6238 Outros

624 Energia e fluidos

6241 Electricidade

6242 Combustíveis

6243 Água

...

6248 Outros

625 Deslocações, estadas e transportes

6251 Deslocações e estadas

6252 Transportes de pessoal

6253 Transportes de mercadorias

...

6258 Outros

626 Serviços diversos

6261 Rendas e alugueres

6262 Comunicação

6263 Seguros

6264 Royalties

6265 Contencioso e notariado

6266 Despesas de representação

6267 Limpeza, higiene e conforto

6268 Outros serviços

63 Gastos com o pessoal

631 Remunerações dos órgãos sociais

632 Remunerações do pessoal

633 Benefícios pós-emprego

6331 Prémios para pensões *

6332 Outros benefícios

634 Indemnizações

635 Encargos sobre remunerações

636 Seguros de acidentes no trabalho e doenças profissionais

637 Gastos de acção social

638 Outros gastos com o pessoal

64 Gastos de depreciação e de amortização

641 Propriedades de investimento

642 Activos fixos tangíveis

643 Activos intangíveis.

65 Perdas por imparidade

651 Em dívidas a receber

6511 Clientes

6512 Outros devedores

652 Em inventários

653 Em investimentos financeiros

654 Em propriedades de investimento

655 Em activos fixos tangíveis

656 Em activos intangíveis

657 Em investimentos em curso

658 Em activos não correntes detidos para venda

66 Perdas por reduções de justo valor

661 Em instrumentos financeiros

662 Em investimentos financeiros

663 Em propriedades de investimento

664 Em activos biológicos

67 Provisões do período *

671 Impostos

672 Garantias a clientes

673 Processos judiciais em curso

674 Acidentes no trabalho e doenças profissionais

675 Matérias ambientais

676 Contratos onerosos

677 Reestruturação

678 Outras provisões

68 Outros gastos e perdas

681 Impostos

6811 Impostos directos

6812 Impostos indirectos:

6813 Taxas

682 Descontos de pronto pagamento concedidos

683 Dívidas incobráveis *

684 Perdas em inventários *

6841 Sinistros

6842 Quebras

... ..

6848 Outras perdas

685 Gastos e perdas em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos

6851 Cobertura de prejuízos

6852 Aplicação do método da equivalência patrimonial *

6853 Alienações

... ..

6858 Outros gastos e perdas

686 Gastos e perdas nos restantes investimentos financeiros *

6861 Cobertura de prejuízos

6862 Alienações

... ..

6868 Outros gastos e perdas

687 Gastos e perdas em investimentos não financeiros

6871 Alienações

6872 Sinistros

6873 Abates

6874 Gastos em propriedades de investimento

... ..

6878 Outras gastos e perdas

688 Outros *

6881 Correções relativas a períodos anteriores

6882 Donativos

6883 Quotizações

6884 Ofertas e amostras de inventários

6885 Insuficiência da estimativa para impostos

6886 Perdas em instrumentos financeiros *

... ..

6888 Outros não especificados

69 Gastos e perdas de financiamento

691 Juros suportados

6911 Juros de financiamentos obtidos

... ..

6918 Outros juros

692 Diferenças de câmbio desfavoráveis

6921 Relativas a financiamentos obtidos

... ..

6928 Outras

... ..

698 Outros gastos e perdas de financiamento

6981 Relativos a financiamentos obtidos

... ..

6988 Outros

7 RENDIMENTOS *

71 Vendas *

711 Mercadorias

712 Produtos acabados e intermédios

713 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos

714 Activos biológicos

... ..

716 IVA das vendas com imposto incluído

717 Devoluções de vendas

718 Descontos e abatimentos em vendas

72 Prestações de serviços *

721 Serviço A

722 Serviço B

... ..

725 Serviços secundários

726 IVA dos serviços com imposto incluído

... ..

728 Descontos e abatimentos

73 Variações nos inventários da produção *

731 Produtos acabados e intermédios

732 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos

733 Produtos e trabalhos em curso

734 Activos biológicos

74 Trabalhos para a própria entidade

741 Activos fixos tangíveis

742 Activos intangíveis

743 Propriedades de investimento

744 Activos por gastos diferidos

... ..

75 Subsídios à exploração *

751 Subsídios do Estado e outros entes públicos

752 Subsídios de outras entidades

76 Reversões

761 De depreciações e de amortizações

7611 Propriedades de investimento

7612 Activos fixos tangíveis

7613 Activos intangíveis
762 De perdas por imparidade
7621 Em dívidas a receber
76211 Clientes
76212 Outros devedores
7622 Em inventários
7623 Em investimentos financeiros
7624 Em propriedades de investimento
7625 Em activos fixos tangíveis
7626 Em activos intangíveis
7627 Em investimentos em curso
7628 Em activos não correntes detidos para venda
763 De provisões
7631 Impostos
7632 Garantias a clientes
7633 Processos judiciais em curso
7634 Acidentes no trabalho e doenças profissionais
7635 Matérias ambientais
7636 Contratos onerosos
7637 Reestruturação
7638 Outras provisões

... ..

77 Ganhos por aumentos de justo valor

771 Em instrumentos financeiros
772 Em investimentos financeiros
773 Em propriedades de investimento
774 Em activos biológicos

78 Outros rendimentos e ganhos

781 Rendimentos suplementares
7811 Serviços sociais
7812 Aluguer de equipamento
7813 Estudos, projectos e assistência tecnológica
7814 Royalties
7815 Desempenho de cargos sociais noutras empresas
7816 Outros rendimentos suplementares
782 Descontos de pronto pagamento obtidos
783 Recuperação de dívidas a receber
784 Ganhos em inventários
7841 Sinistros
7842 Sobras

...

7848 Outros ganhos
785 Rendimentos e ganhos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos
7851 Aplicação do método da equivalência patrimonial *
7852 Alienações

... ..

7858 Outros rendimentos e ganhos

786 Rendimentos e ganhos nos restantes activos financeiros

7861 Diferenças de câmbio favoráveis

7862 Alienações

... ..

7868 Outros rendimentos e ganhos

787 Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros

7871 Alienações

7872 Sinistros

7873 Rendas e outros rendimentos em propriedades de investimento

... ..

7878 Outros rendimentos e ganhos

788 Outros *

7881 Correções relativas a períodos anteriores

7882 Excesso da estimativa para impostos

7883 Imputação de subsídios para investimentos

7884 Ganhos em outros instrumentos financeiros *

7885 Restituição de impostos

... ..

7888 Outros não especificados

79 Juros, dividendos e outros rendimentos similares

791 Juros obtidos

7911 De depósitos

7912 De outras aplicações de meios financeiros líquidos

7913 De financiamentos concedidos a associadas e empreendimentos conjuntos

7914 De financiamentos concedidos a subsidiárias

7915 De financiamentos obtidos

... ..

7918 De outros financiamentos concedidos

792 Dividendos obtidos

7921 De aplicações de meios financeiros líquidos

7922 De associadas e empreendimentos conjuntos

7923 De subsidiárias

... ..

7928 Outras

... ..

798 Outros rendimentos similares

... ..

8 RESULTADOS

81 Resultado líquido do período

811 Resultado antes de impostos *

812 Imposto sobre o rendimento do período

8121 Imposto estimado para o período *

8122 Imposto diferido

... ..

818 Resultado líquido

... ..

89 Dividendos antecipados

5. Notas de Enquadramento

Considerações gerais

As presentes notas de enquadramento têm o objectivo de ajudar na interpretação e ligação do código de contas com as respectivas NCRF, funcionando como mero auxiliar aos preparadores da informação financeira. Não se trata de uma ligação exaustiva entre o código de contas e as NCRF, mas apenas algumas referências específicas para determinadas contas.

Página | 78

Classe 1 – Meios financeiros líquidos

Esta classe destina-se a registar os meios financeiros líquidos, que incluem quer o dinheiro e depósitos bancários quer todos os activos ou passivos financeiros mensurados ao justo valor, cujas alterações sejam reconhecidas na demonstração de resultados.

14 – Instrumentos financeiros

Esta conta visa reconhecer todos os instrumentos financeiros que não sejam caixa (conta 11) ou depósitos bancários que não incluam derivados (contas 12 e 13) que sejam mensurados ao justo valor, cujas alterações sejam reconhecidas na demonstração de resultados. Consequentemente, excluem-se desta conta os restantes instrumentos financeiros que devam ser mensurados ao custo, custo amortizado ou método da equivalência patrimonial (classe 2 ou conta 41).

Classe 2 – Contas a receber e a pagar

Esta classe destina-se a registar as operações relacionadas com clientes, fornecedores, pessoal, Estado e outros entes públicos, financiadores, accionistas, bem como outras operações com terceiros que não tenham cabimento nas contas anteriores ou noutras classes específicas. Incluem-se ainda nesta classe os diferimentos (para permitir o registo dos gastos e dos rendimentos nos períodos a que respeitam) e as provisões.

21 – Clientes

Regista os movimentos com os compradores de mercadorias, de produtos e de serviços.

218 – Adiantamentos de clientes

Esta conta regista as entregas feitas à entidade relativas a fornecimentos, sem preço fixado, a efectuar a terceiros.

Pela emissão da factura, estas verbas serão transferidas para as respectivas subcontas da rubrica 211 – Clientes c/c.

219, 229, 239, 269 e 279 – Perdas por imparidade acumuladas

Estas contas registam as diferenças acumuladas entre as quantias registadas e as que resultem da aplicação dos critérios de mensuração dos correspondentes activos incluídos na classe 2, podendo ser subdivididas a fim de facilitar o controlo e possibilitar a apresentação em balanço das quantias líquidas. As perdas por imparidade anuais serão registadas nas contas 651 – Perdas por imparidade – Em dívidas a receber, e as suas reversões (quando deixarem de existir as situações que originaram as perdas) são registadas nas contas 7621 – Reversões de perdas por imparidade – Em dívidas a receber.

Quando se verificar o desreconhecimento dos activos a que respeitem as imparidades, as contas em epígrafe serão debitadas por contrapartida das correspondentes contas da classe 2.

22 – Fornecedores

Regista os movimentos com os vendedores de bens e de serviços, com excepção dos destinados aos investimentos da entidade.

Página | 79

225 – Fornecedores – Facturas em recepção e conferência

Respeita às compras cujas facturas, recebidas ou não, estão por lançar nas subcontas da conta 221 por não terem chegado à entidade até essa data ou não terem sido ainda conferidas. Será debitada por crédito da conta 221, aquando da contabilização definitiva da factura.

228 – Adiantamentos a fornecedores

Regista as entregas feitas pela entidade relativas a fornecimentos (sem preço fixado) a efectuar por terceiros. Pela recepção da factura, estas verbas serão transferidas para as respectivas subcontas da conta 221.

231 – Remunerações a pagar

O movimento desta conta insere-se no seguinte esquema normalizado:

1.ª fase – pelo processamento dos ordenados, salários e outras remunerações, dentro do mês a que respeitem: débito, das respectivas subcontas de 63 – Gastos com o pessoal, por crédito de 231, pelos quantias líquidas apuradas no processamento e normalmente das contas 24 – Estado e outros entes públicos (nas respectivas subcontas), 232 – Adiantamentos e 278 – Outros devedores e credores, relativamente aos sindicatos, consoante as entidades credoras dos descontos efectuados (parte do pessoal);

2.ª fase – pelo processamento dos encargos sobre remunerações (parte patronal), dentro do mês a que respeitem: débito da respectiva rubrica em 635 – Gastos com o pessoal – Encargos sobre remunerações, por crédito das subcontas de 24 – Estado e outros entes públicos a que respeitem as contribuições patronais;

3.ª fase – Pelos pagamentos ao pessoal e às outras entidades: debitam-se as contas 231, 24 e 278, por contrapartida das contas da classe 1.

24 – Estado e outros entes públicos

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

241 – Imposto sobre o rendimento

Esta conta é debitada pelos pagamentos efectuados e pelas retenções na fonte a que alguns dos rendimentos da entidade estiverem sujeitos.

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

242 – Retenção de impostos sobre rendimentos

Esta conta movimenta a crédito o imposto que tenha sido retido na fonte relativamente a rendimentos pagos a sujeitos passivos de IRC ou de IRS, podendo ser subdividida de acordo com a natureza dos rendimentos.

243 – Imposto sobre o Valor acrescentado (IVA)

Esta conta destina-se a registar as situações decorrentes da aplicação do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

2521 – Empréstimos por obrigações

Regista os empréstimos por obrigações, sem prejuízo do referido na nota à conta 53.

261 – Accionistas c/subscrição e 262 – Quotas não liberadas

Para efeitos de elaboração do Balanço, os saldos destas contas são deduzidos ao Capital nos termos da NCRF 27 – Instrumentos financeiros (§ 8).

271 – Fornecedores de investimentos

Regista os movimentos com vendedores de bens e serviços com destino aos investimentos da entidade. Página | 80

2712 – Facturas em recepção e conferência

Respeita às aquisições cujas facturas, recebidas ou não, estejam por lançar na conta 2711 – Fornecedores de investimentos – contas gerais por não terem chegado à entidade até essa data ou não terem sido ainda conferidas.

Será debitada por crédito da conta 2711, aquando da contabilização definitiva da factura.

2713 – Adiantamentos a fornecedores de investimentos

Regista as entregas feitas pela entidade relativas a fornecimentos, sem preço fixado, de investimentos a efectuar por terceiros. Pela recepção da factura, estas verbas serão transferidas para as respectivas contas na rubrica 2711– Fornecedores de investimentos – contas gerais.

272 – Devedores e credores por acréscimos

Estas contas registam a contrapartida dos rendimentos e dos gastos que devam ser reconhecidos no próprio período, ainda que não tenham documentação vinculativa, cuja receita ou despesa só venha a ocorrer em período ou períodos posteriores.

273 – Benefícios pós-emprego

Regista as responsabilidades da entidade perante os seus trabalhadores ou perante a sociedade gestora de um fundo autónomo.

274 – Impostos diferidos

São registados nesta conta os activos por impostos diferidos que sejam reconhecidos para as diferenças temporárias dedutíveis e os passivos por impostos diferidos que sejam reconhecidos para as diferenças temporárias tributáveis, nos termos estabelecidos na NCRF 25 – Impostos sobre o Rendimento.

275 – Credores por subscrições não liberadas

Credita-se pelo valor total da subscrição de quotas, acções, obrigações e outros títulos, por contrapartida das respectivas contas de investimentos financeiros.

276 – Adiantamentos por conta de vendas

Regista as entregas feitas à entidade com relação a fornecimentos de bens e serviços cujo preço esteja previamente fixado. Pela emissão da factura, estas verbas serão transferidas para as respectivas contas da rubrica 211 – Clientes c/c.

28 – Diferimentos

Compreende os gastos e os rendimentos que devam ser reconhecidos nos períodos seguintes.

29 – Provisões

Esta conta serve para registar as responsabilidades cuja natureza esteja claramente definida e que à data do balanço sejam de ocorrência provável ou certa, mas incertas quanto ao seu valor ou data de ocorrência (vide NCRF 21 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes e NCRF 26 – Matérias ambientais).

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

Classe 3 – Inventários e activos biológicos

Esta classe inclui os inventários (existências):

- i. Detidos para venda no decurso da actividade empresarial;
- ii. No processo de produção para essa venda;
- iii. Na forma de materiais consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Página | 81

Integra, também, os activos biológicos (animais e plantas vivos), no âmbito da actividade agrícola, quer consumíveis no decurso do ciclo normal da actividade, quer de produção ou regeneração. Os produtos agrícolas colhidos são incluídos nas apropriadas contas de inventários.

As quantias escrituradas nas contas desta classe terão em atenção o que em matéria de mensuração se estabelece na NCRF 18 – Inventários, pelo que serão corrigidas de quaisquer ajustamentos a que haja lugar, e na NCRF 17 – Agricultura.

387 – Activos biológicos

Serão registadas nesta conta, designadamente, as reclassificações de activos biológicos para inventários. As variações de justo valor são reconhecidas nas contas 664 e 774.

39 – Adiantamentos por conta de compras

Regista as entregas feitas pela entidade relativas a compras cujo preço esteja previamente fixado. Pela recepção da factura, estas verbas devem ser transferidas para a conta 221 – Fornecedores c/c.

Classe 4 – Investimentos

Esta classe inclui os bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinem a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da entidade, quer sejam de sua propriedade, quer estejam em regime de locação financeira.

Compreende os investimentos financeiros, as propriedades de investimento, os activos fixos tangíveis, os activos intangíveis, os investimentos em curso e os activos não correntes detidos para venda.

No caso de ser utilizado o modelo de revalorização nos activos fixos tangíveis e activos intangíveis, poderão ser utilizadas subcontas que evidenciem o custo de aquisição/produção e as revalorizações (positivas ou negativas).

Se a revalorização originar uma diminuição do valor do activo essa diminuição deve ser reconhecida em conta apropriada de gastos (subcontas da conta 65) na parte em que seja superior ao excedente de revalorização que porventura exista. Se originar um aumento do valor do activo esse aumento é creditado directamente na conta apropriada do capital próprio (58 – Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis). Contudo esse aumento será reconhecido em resultados (subcontas da conta 762) até ao ponto que compense um decréscimo de revalorização anteriormente registado em gastos.

41 – Investimentos financeiros

Os investimentos financeiros que representem participações de capital são mensurados de acordo com os métodos indicados no quadro seguinte, conforme NCRF 13 – Interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas, NCRF

15 – Investimentos em subsidiárias e consolidação e NCRF 27 – Instrumentos financeiros:

Participações	Nas contas individuais	Nas contas consolidadas
Em subsidiárias	Por regra método da equivalência patrimonial.	Método da consolidação integral.
Em associadas	Por regra método da equivalência patrimonial.	Método da equivalência patrimonial.
Em empreendimentos conjuntos (entidades conjuntamente controladas).	Método da consolidação proporcional ou método da equivalência patrimonial.	Método da consolidação proporcional.
Noutras entidades	Método do custo ou método do justo valor (conta 14).	Método do custo ou método do justo valor.

Na aplicação destes métodos deverá, ainda, ter-se em atenção o seguinte:

O uso do método da equivalência patrimonial nas contas individuais de uma empresa-mãe que elabore contas consolidadas deve ser complementado com a eliminação, por inteiro, dos saldos e transacções intragrupo, incluindo rendimentos e ganhos, gastos e perdas e dividendos. Os resultados provenientes de transacções intragrupo que sejam reconhecidos nos activos, tais como inventários e activos fixos, são eliminados por inteiro. As perdas intragrupo podem indicar uma imparidade que exija reconhecimento nas demonstrações financeiras consolidadas.

A participação numa entidade conjuntamente controlada poderá ser mensurada ou pelo método da consolidação proporcional ou pelo método da equivalência patrimonial se o empreendedor não tiver de elaborar contas consolidadas. Se o empreendedor elaborar contas consolidadas, então terá de, nas suas contas individuais, mensurar a participação na entidade conjuntamente controlada pelo método da equivalência patrimonial.

De acordo com o método da equivalência patrimonial, o custo de aquisição de uma participação será acrescido ou reduzido:

- Da quantia correspondente à proporção nos resultados líquidos da entidade participada;
- Da quantia correspondente à proporção noutras variações nos capitais próprios da entidade participada;
- Da quantia dos lucros distribuídos à participação; e
- Da quantia da cobertura de prejuízos que tenha sido deliberada.

Aquando da primeira aplicação do método da equivalência patrimonial, devem ser atribuídas às partes de capital as quantias correspondentes à fracção dos capitais próprios que elas representavam no início do período, por contrapartida da conta 5711 – Ajustamentos em activos financeiros – Relacionados com o método da equivalência patrimonial – Ajustamentos de transição.

Para as entidades que optem por aplicar, de acordo com o § 2 da NCRF 27, a IAS 39, os activos financeiros que sejam designados como disponíveis para venda, e cujas alterações de valor são imputadas a capital próprio, podem ser distribuídos pelas diversas contas da classe 4 criando as subcontas apropriadas.

419, 429, 439, 449, 459 e 469 – Perdas por imparidade acumuladas

Estas contas registam as diferenças acumuladas entre as quantias registadas e as que resultem da aplicação dos critérios de mensuração dos correspondentes activos incluídos na classe 4, podendo ser subdivididas a fim de facilitar o controlo e

possibilitar a apresentação em balanço das quantias líquidas. As perdas por imparidade anuais serão registadas nas subcontas da conta 65, e as suas reversões (quando deixarem de existir as situações que originaram as perdas) são registadas nas subcontas da conta 762. Quando se verificar o desreconhecimento dos activos a que respeitem as imparidades, as contas em epígrafe serão debitadas por contrapartida das correspondentes contas da classe 4. Estas contas poderão ser subdivididas em função das contas respectivas.

436 – Equipamentos biológicos

Serão registados nesta conta os animais e plantas vivos que reúnam os requisitos de reconhecimento como investimento e que não se enquadrem na NCRF 17 – Agricultura.

442 – Projectos de desenvolvimento

Serão registados nesta conta os dispêndios que, nos termos do § 57 da NCRF 6 – Activos intangíveis, reúnam as condições para se qualificarem como activos intangíveis.

46 – Activos não correntes detidos para venda

Esta conta destina-se a registar os activos a que se refere a NCRF 8 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas. Os passivos associados a activos não correntes detidos para venda mantêm a sua mensuração e apenas deverão ser identificados para efeitos de divulgação.

454 – Adiantamentos por conta de investimentos

Regista as entregas feitas pela entidade por conta de investimentos cujo preço esteja previamente fixado. Pela recepção da factura, estas verbas devem ser transferidas para a conta 2711 – Fornecedores de investimentos – contas gerais.

Classe 5 – Capital, reservas e resultados transitados

51 – Capital

Esta conta evidencia o capital subscrito, devendo ser deduzido, para efeitos de elaboração do Balanço, o eventual saldo da conta 261 – Accionistas c/subscrição ou 262 – Quotas não liberadas.

52 – Acções (quotas) próprias

A conta 521 – Valor nominal é debitada pelo valor nominal das acções ou quotas próprias adquiridas. Ainda na fase de aquisição, a conta 522 – Descontos e prémios é movimentada pela diferença entre o custo de aquisição e o valor nominal.

Quando se proceder à venda das acções ou quotas próprias, para além de se efectuar o respectivo crédito na conta 521, movimentar-se-á a conta 522 pela diferença entre o preço de venda e o valor nominal.

Simultaneamente, a conta 522 deverá ser regularizada por contrapartida da conta 599 – Outras variações no capital próprio – Outras, de forma a manter os descontos e prémios correspondentes às acções (quotas) próprias em carteira.

53 – Outros instrumentos de capital próprio

Esta conta será utilizada para reconhecer as prestações suplementares ou quaisquer outros instrumentos financeiros (ou as suas componentes) que não se enquadrem na definição de passivo financeiro. Nas situações em que os instrumentos financeiros (ou as suas componentes) se identifiquem com passivos financeiros, deve utilizar-se rubrica apropriada das contas 25 – Financiamentos obtidos ou 26 – Accionistas/sócios.

57 – Ajustamentos em activos financeiros

Evidencia os ajustamentos decorrentes, designadamente, da utilização do método da equivalência patrimonial em subsidiárias, associadas e entidades conjuntamente controladas.

5711 – Ajustamentos em activos financeiros – Relacionados com o método da equivalência patrimonial – Ajustamentos de transição

Quando da transição para a aplicação do método da equivalência patrimonial, esta conta regista a diferença entre as quantias atribuídas às partes de capital, correspondentes à fracção dos capitais próprios que representavam no início do período, e as quantias por que se encontravam expressas.

5712 – Ajustamentos em activos financeiros – Relacionados com o método da equivalência patrimonial – Lucros não atribuídos

Esta conta será creditada pela diferença entre os lucros imputáveis às participações e os lucros que lhes forem atribuídos (dividendos), movimentando-se em contrapartida a conta 56 – Resultados transitados.

5713 – Ajustamentos em activos financeiros – Relacionados com o método da equivalência patrimonial Decorrentes de outras variações nos capitais próprios

Esta conta acolherá, por contrapartida das contas 411 a 413 os valores imputáveis à participante na variação dos capitais próprios das participadas, que não respeitem a resultados.

58 – Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis

Esta conta é creditada em consequência da revalorização dos activos fixos e vai sendo debitada por contrapartida da conta 56 – Resultados transitados, em função da realização da revalorização. Essa realização ocorre pela depreciação, abate ou venda do bem.

As diminuições de um activo por revalorização serão debitadas na conta em epígrafe até ao montante do saldo existente. A parcela da diminuição que ultrapasse o saldo existente será considerada gasto do período (subconta apropriada da conta 65), conforme NCRF 6 e 7. Se a revalorização do bem originar a reversão de uma perda reconhecida em períodos anteriores, essa reversão será levada aos rendimentos do período (subcontas da conta 762).

Relativamente a reavaliações, após o registo na conta 5811 do valor do aumento do imobilizado líquido, a conta 5812 será debitada por contrapartida da conta 2742 – Passivos por impostos diferidos pelo montante do imposto correspondente à fracção do excedente de reavaliação não relevante para a tributação. Aquando da realização do excedente de reavaliação, a subconta 5812 será creditada pela correspondente fracção do imposto sobre o rendimento, por contrapartida da conta 56 – Resultados transitados. Simultaneamente, a conta 2742 – Passivos por impostos diferidos será debitada por contrapartida da conta 241 – Imposto sobre o rendimento. Para efeitos de apresentação em balanço, a quantia (saldo devedor) da conta 5812 – Impostos diferidos, será abatida ao saldo da conta 5811 – Antes de impostos.

591 – Diferenças de conversão de demonstrações fi nanceiras

Inclui as diferenças de câmbio derivadas da transposição de uma unidade operacional estrangeira (nos termos da NCRF 23 – Os efeitos de alterações em taxas de câmbio).

593 – Subsídios

Inclui os subsídios associados com activos, que deverão ser transferidos, numa base sistemática, para a conta 7883 – Imputação de subsídios para investimentos, à medida

em que forem contabilizadas as depreciações/amortizações do investimento a que respeitem.

Classe 6 – Gastos

Esta classe inclui os gastos e as perdas respeitantes ao período.

Página | 85

613 – Activos biológicos (compras)

Recolhe as aquisições de activos biológicos efectuadas durante o ano, transferidas da conta 313 – Activos biológicos.

6331 – Prémios para pensões

Respeita aos prémios da natureza em epígrafe destinados a entidades externas, a fim de que estas venham a suportar oportunamente os encargos com o pagamento de pensões ao pessoal.

67 – Provisões do período

Esta conta regista os gastos no período decorrentes das responsabilidades cuja natureza esteja claramente definida e que à data do balanço sejam de ocorrência provável ou certa, mas incertas quanto ao seu valor ou data de ocorrência.

683 – Dívidas incobráveis

Apenas regista, por contrapartida da correspondente conta da classe 2, as dívidas cuja incobrabilidade se verifique no período e que não tivessem sido consideradas anteriormente em situação de imparidade.

684 – Perdas em inventários

Apenas regista, por contrapartida da correspondente conta da classe 3, as perdas que se verificarem no período e que não tivessem sido consideradas anteriormente em situação de imparidade.

6852 – Gastos e perdas em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos

Aplicação do método da equivalência patrimonial

Esta conta regista os gastos e perdas relativos às participações de capital, derivados da aplicação do método da equivalência patrimonial, sendo considerados para o efeito apenas os resultados dessas entidades.

686 – Gastos e perdas nos restantes investimentos financeiros

Respeita aos gastos e perdas relacionados com os investimentos financeiros contabilizados nas contas 414 e 415.

6886 – Perdas em instrumentos financeiros

Regista as perdas relacionadas com a conta 14 – Instrumentos financeiros.

Classe 7 – Rendimentos

Inclui os rendimentos e os ganhos respeitantes ao período.

71 – Vendas

As vendas, representadas pela facturação, devem ser deduzidas do IVA e de outros impostos e incidências nos casos em que nela estejam incluídos.

72 – Prestações de serviços

Esta conta respeita aos trabalhos e serviços prestados que sejam próprios dos objectivos ou finalidades principais da entidade. Poderá integrar os materiais aplicados, no caso de estes não serem facturados separadamente. A contabilização a efectuar deve basear-se em facturação emitida ou em documentação externa (caso

das comissões obtidas), não deixando de registrar os créditos relativamente aos quais não se tenham ainda recebido os correspondentes comprovantes externos.

73 – Variações nos inventários da produção

No caso de ser adoptado o sistema de inventário permanente considera-se conveniente subdividir cada uma das suas contas divisionárias em rubricas de “Produção” e de “Custo das vendas”, as quais serão movimentadas por contrapartida das respectivas contas da classe 3.

75 – Subsídios à exploração

Esta conta inclui os subsídios relacionados com o rendimento, conforme estabelecido na NCRF 22 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

7851 – Rendimentos e ganhos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos

Aplicação do método da equivalência patrimonial

Esta conta regista os rendimentos e ganhos relativos às participações de capital derivados da aplicação do método da equivalência patrimonial, sendo considerados para o efeito apenas os resultados dessas entidades.

7884 – Ganhos em outros instrumentos financeiros

Regista os ganhos relacionados com a conta 14 – Outros instrumentos financeiros.

Classe 8 – Resultados

Esta classe destina-se a apurar o resultado líquido do período, podendo ser utilizada para auxiliar à determinação do resultado extensivo, tal como consta na Demonstração das Alterações no Capital Próprio.

811 – Resultado antes de impostos

Destina-se a concentrar, no fim do período, os gastos e rendimentos registados, respectivamente, nas contas das classes 6 e 7.

8121 – Imposto estimado para o período

Considera-se nesta conta a quantia estimada para o imposto que incidirá sobre os resultados corrigidos para efeitos fiscais, por contrapartida da conta 241 – Estado.