OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS

FORMAÇÃO À DISTÂNCIA

DIS 0512

Regime da Normalização Contabilística para Microentidades

Avelino Azevedo Antão
Armando Tavares
João Paulo Marques

Fevereiro 2012

FICHA TÉCNICA

Título: Regime da Normalização Contabilística para Microentidades

Autores: Avelino Azevedo Antão, Armando Tavares e João Paulo Marques

Capa e paginação: DCI – Departamento de Comunicação e Imagem da OTOC

© Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2012

Não é permitida a utilização deste Manual, para qualquer outro fim que não o indicado, sem autorização prévia e por escrito da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, entidade que detém os direitos de autor.

SIGLAS

BADF-ME – Bases para a apresentação de demonstrações financeiras das microentidades

CC-ME – Código de contas para microentidades

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CSC – Código das Sociedades Comerciais

IAS – International Accounting Standards

IASB – International Accounting Standards Board

IFRS – International Financial Reporting Standards

MDF-ME – Modelos de demonstrações financeiras para microentidades

NCM – Normalização Contabilística para as Microentidades

NC-ME – Norma contabilística para microentidades

NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

NCRF-PE – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

NI – Normas Interpretativas

NI-ME – Normas interpretativas para microentidades

OTOC – Ordem dos Técnicos Oficias de Contas

PCGA – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

POC – Plano Oficial de Contabilidade

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

UE – União Europeia

Índice

Nota Prévia	7
1. Contexto e enquadramento legal	9
2. Instrumentos da Normalização Contabilística para Microentidades	11
2.1 Bases para a apresentação de demonstrações financeiras das microentidades (BADF-ME)	13
2.2 Modelos de demonstrações financeiras para microentidades (MDF-ME)	16
2.3 Código de Contas para microentidades (CC-ME)	17
2.4 Norma contabilística para microentidades (NC-ME)	22
2.5 Normas interpretativas para microentidades (NI-ME)	23
3. Demonstrações financeiras para Microentidades	25
3.1 Balanço	25
3.2 Demonstração dos Resultados	27
3.3 Anexo	28
4. Norma Contabilística para Microentidades – alguns aspectos específicos	29
4.1 Introdução	29
4.2 Adopção pela primeira vez da NC-ME	31
4.3 Políticas Contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros	32
EXEMPLO PRÁTICO N.º 1	34
Aspectos relacionados com a divulgação no Anexo:	34
EXEMPLO PRÁTICO N.º 2	35
4.4 Activos fixos tangíveis	36
EXEMPLO PRÁTICO N.º 3	37
Aspectos relacionados com a divulgação no Anexo:	38
4.5 Activos intangíveis	39
EXEMPLO PRÁTICO N.º 4	40
Aspectos relacionados com a divulgação no Anexo:	41
4.6 Locações	42
EXEMPLO PRÁTICO N.º 5	43
4.7 Empréstimos obtidos	46
EXEMPLO PRÁTICO N.º 6	46
4.8 Inventários	48
EXEMPLO PRÁTICO N.º 7	49
Aspectos relacionados com a divulgação no Anexo:	50
4.9 Rédito	51
EXEMPLO PRÁTICO N.º 8	52
4.10 Provisões	55
EXEMPLO PRÁTICO N.º 9	56
EXEMPLO PRÁTICO N.º 10	57
4.11 Subsídios do Governo	59
EXEMPLO PRÁTICO N.º 11	60
EXEMPLO PRÁTICO N.º 12	61
4.12 Alterações em taxas de câmbio	63
EXEMPLO PRÁTICO N.º 13	63
4.13 Impostos sobre o rendimento	66
4.14 Activos e Passivos Financeiros	68
EXEMPLO PRÁTICO N.º 15	69
Aspectos relacionados com a divulgação:	70
4.15 Benefícios dos empregados	71
EXEMPLO PRÁTICO N.º 16	72
BIBLIOGRAFIA	75

Nota Prévia

Este documento foi preparado para servir de apoio à acção de formação promovida pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, sob o tema "Regime da Normalização Contabilística para Microentidades". Não é permitida a utilização deste trabalho, para qualquer outro fim que não o indicado, sem autorização prévia e por escrito da OTOC, entidade que detém os direitos de autor.

1. Contexto e enquadramento legal

O actual modelo nacional de normalização contabilística para as empresas comerciais e industriais e outras entidades foi instituído com a publicação do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que aprovou o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), inspirado nas normas internacionais de contabilidade adoptadas na União Europeia.

Posteriormente, a Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro, veio instituir um regime especial simplificado das normas e informações contabilísticas aplicáveis às designadas microentidades, determinando ao Governo a aprovação de normas contabilísticas e de um quadro de contas simplificado para estas entidades, a aplicar já no exercício de 2010.

O Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março veio concretizar esse regime simplificado para as microentidades, de forma a reduzir a carga administrativa suportada pelas microentidades, ao mesmo tempo que asseguram aos utilizadores das demonstrações financeiras uma informação adequada.

Conforme é referido no preâmbulo deste decreto-lei, destacam-se três aspectos essenciais do novo regime da Normalização Contabilística para as Microentidades (NCM).

Em primeiro lugar, quanto ao conceito de microentidades, o decreto-lei segue na íntegra os requisitos estabelecidos na Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro, determinando que a normalização contabilística para microentidades se aplica às empresas que, à data do balanço, não ultrapassem dois dos seguintes limites:

i) um total do balanço de € 500 000,

ii) um volume de negócios líquido de € 500 000 e

iii) um número médio de empregados durante o exercício de cinco.

Em segundo lugar, no que respeita à simplificação trazida pelo novo regime, destaca-se o facto de as entidades abrangidas pela normalização contabilística para microentidades serem dispensadas da obrigação de apresentar quer as demonstrações de fluxos de caixa, quer as demonstrações de alterações no capital próprio. Acresce ainda que o anexo exigido pelo SNC é substituído pelo anexo para microentidades, cujas divulgações, aprovadas na Portaria n.º 104/2011, de 14 de Março, são estabelecidas em termos menos exigentes por comparação com as divulgações exigidas, no âmbito do SNC, para as pequenas entidades.

Finalmente, o novo regime contabilístico aplicável às microentidades recorre a conceitos, definições e procedimentos contabilísticos de aceitação generalizada em Portugal, tal como enunciados no SNC. Tal metodologia permite uma fácil comunicabilidade vertical sempre que alterações na dimensão das entidades visadas impliquem diferentes exigências de relato financeiro ou as entidades exerçam a opção pela aplicação das normas contabilísticas gerais, contidas no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, tal como previsto no artigo 5.º da Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro, cuja opção deverá ser exercida na declaração periódica de rendimentos a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º do Código do IRC.

O quadro normativo para as Microentidades é constituído pelos seguintes diplomas:

- Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro;
- Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março;
- Portaria n.º 104/2011, de 14 de Março;
- Portaria n.º 107/2011, de 14 de Março;
- Aviso n.º 6726-A/2011, de 14 de Março.

A **Lei n.º 35/2010**, de 2 de Setembro, prevê a simplificação das normas e informações contabilísticas das microentidades.

A **Portaria n.º 104/2011**, de 14 de Março, aprova os modelos para as seguintes demonstrações financeiras:

a) Balanço para microentidades;

b) Demonstração dos resultados por naturezas para microentidades;

c) Anexo para microentidades.

A **Portaria n.º 107/2011**, de 14 de Março, aprova o Código de Contas para as microentidades, integrando neste documento:

a) O quadro síntese de contas;

b) O código de contas (lista codificada de contas);

c) Notas de enquadramento.

O **Aviso n.º 6726-A/2011**, de 14 de Março, publica a Norma Contabilística para Microentidades.

Tal como referido anteriormente, consideram-se microentidades as empresas que, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

a) Total do balanço: € 500 000;

b) Volume de negócios líquido: € 500 000;

c) Número médio de empregados durante o exercício: cinco.

Estes limites reportam-se às demonstrações financeiras do exercício anterior, excepto na determinação do regime contabilístico a aplicar no ano da constituição, em que se consideram as previsões para esse mesmo exercício.

Nos termos do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, as microentidades ficam dispensadas da aplicação das normas contabilísticas previstas no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, passando a adoptar a NCM, salvo quando por determinação legal ou estatutária tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas ou integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas ao abrigo dos artigos 6.º a 8.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho. Esta dispensa cessa sempre que nos dois exercícios consecutivos imediatamente anteriores se ultrapassem dois dos três limites referidos, à data do balanço.

Esquematicamente teríamos:

	2009	2010	2011	2012	2013
Normativo Contabilístico	POC	Aplica NCM porque não ultrapassa limites nos 2 exercícios consecutivos anteriores (2008 e 2009)	Aplica NCM porque não ultrapassa limites nos 2 exercícios consecutivos anteriores (2009 e 2010)	Aplica NCM porque não ultrapassa limites nos 2 exercícios consecutivos anteriores (2010 e 2011)	Aplica SNC
Limites	Em 31-12-2009 não ultrapassa	Em 31-12-2010 não ultrapassa	Em 31-12-2011 ultrapassa	Em 31-12-2012 ultrapassa	Verifica-se ultrapassagem em 2 anos consecutivos (2011 e 2012)

As entidades podem novamente ser dispensadas caso nos dois exercícios consecutivos imediatamente anteriores deixem de ultrapassar dois dos três limites enunciados, à data do balanço.

No entanto, as microentidades podem optar pela aplicação das normas contabilísticas previstas no Decreto -Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, nos termos previstos no n.º 2 do artigo 5.º da Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro.

2. Instrumentos da Normalização Contabilística para Microentidades

Tal como referido no Anexo I ao Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, a normalização contabilística para microentidades constitui um modelo de normalização que, embora operando de forma autónoma, recorre a conceitos, definições e procedimentos contabilísticos de aceitação generalizada em Portugal, tal como enunciados no Sistema de Normalização Contabilística e que se pretende coerente com a Directiva n.º 78/660/CEE, do Conselho, de 25 de Julho (Quarta Directiva), sendo composta pelos seguintes instrumentos:

- Bases para a apresentação de demonstrações financeiras das microentidades (BADF -ME);
- Modelos de demonstrações financeiras para microentidades (MDF -ME);
- Código de contas para microentidades (CC -ME);
- Norma contabilística para microentidades (NC -ME);
- Normas interpretativas para microentidades (NI -ME).

Os termos e expressões utilizados na NCM correspondem às definições do apêndice I do Aviso n.º 15 654/2009, de 7 de Setembro (Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades), excepto se de outra forma for especificamente estabelecido.

A estrutura conceptual constante do Aviso n.º 15 652/2009 constitui uma base de referência da NCM, pelo que é importante relembrar os pressupostos e características qualitativas subjacentes.

A estrutura conceptual, por razões teóricas, não incorpora a noção de princípio contabilístico, considerando o regime do acréscimo e a continuidade como **pressupostos** subjacentes a toda a informação financeira.

Com o regime do acréscimo, os efeitos das transacções são reconhecidos eles ocorram, e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos, sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionam.

§ **22** – A fim de satisfazerem os seus objectivos, as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do **acréscimo** (ou da periodização económica).

Com o pressuposto da continuidade é assumido que a entidade não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou reduzir drasticamente o nível das suas operações.

§ **23** – As demonstrações financeiras são normalmente preparadas no pressuposto de que uma entidade é uma entidade em **continuidade** e de que continuará a operar no futuro previsível.

As **características qualitativas** definidas na estrutura conceptual são os atributos que transformam a informação constante nas demonstrações financeiras útil aos utentes. A estrutura conceptual menciona quatro principais características: compreensibilidade, relevância, fiabilidade e a comparabilidade.

A **compreensibilidade** revela-se como um factor importante uma vez que os utentes das demonstrações financeiras devem entender rapidamente a informação contida nas mesmas.

Por outro lado, a **relevância** da informação é um factor preponderante para as necessidades de tomada de decisão dos utentes – podemos considerar que a informação é material se a sua omissão ou inexactidão influenciarem as decisões económicas.

Para que a informação divulgada possa ser utilizada com **fiabilidade** deve estar isenta de erros materiais, traduzindo fidedignamente a realidade que pretende representar.

A característica qualitativa da **comparabilidade** tem igualmente uma implicação importante na tomada de decisão uma vez que os utentes devem ser capazes de identificar tendências na posição financeira e no desempenho da entidade assim como comparar as demonstrações financeiras de diferentes entidades.

As demonstrações financeiras devem mostrar a imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma empresa. Segundo a estrutura conceptual (§ 46) a aplicação das principais características qualitativas e das normas contabilísticas apropriadas resulta normalmente em demonstrações financeiras que transmitem o que é geralmente entendido como uma imagem verdadeira e apropriada.

2.1 Bases para a apresentação de demonstrações financeiras das microentidades (BADF-ME)

As BADF-ME estabelecem os requisitos globais que permitem assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da mesma entidade, quer com as demonstrações financeiras de outras entidades. O reconhecimento, a mensuração, a divulgação e os aspectos particulares de apresentação de transacções específicas e outros acontecimentos são tratados na NC-ME (Aviso 6726-A/2011, de 14 de Março).

As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. Para satisfazer este objectivo, as demonstrações financeiras das microentidades proporcionam informação acerca do seguinte:

a) Activos;

b) Passivos;

c) Capital próprio;

d) Rendimentos (réditos e ganhos);

e) Gastos (gastos e perdas).

Um conjunto completo de demonstrações financeiras para microentidades inclui:

a) Um balanço;

b) Uma demonstração dos resultados; e

c) Um anexo em que se divulguem as bases de preparação e políticas contabilísticas adoptadas e outras divulgações exigidas no modelo, contratualmente, ou em diplomas legais.

As demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira e o desempenho financeiro de uma entidade. A apresentação apropriada exige a **representação fidedigna** dos efeitos das transacções, outros acontecimentos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para activos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na NC-ME.

Com esse objectivo é necessário atender às seguintes bases de apresentação das demonstrações financeiras, tal como definidas no Anexo I ao Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março (Normalização contabilística para microentidades):

- Continuidade;
- Regime do acréscimo (periodização económica);
- Consistência de apresentação;
- Materialidade e agregação;
- Compensação;
- Informação comparativa.

Continuidade

Aquando da preparação de demonstrações financeiras, o órgão de gestão deve fazer uma avaliação da capacidade da entidade de continuar a operar encarando-a como uma entidade em **continuidade**, devendo as demonstrações financeiras ser preparadas no pressuposto da entidade em **continuidade**, a menos que o órgão de gestão pretenda liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou que não tenha alternativa realista a não ser adoptar uma dessas alternativas.

Regime do Acréscimo

Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras, utilizando o regime contabilístico do **acréscimo** (periodização económica), sendo os elementos das demonstrações financeiras (activos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos) ser reconhecidos quando satisfaçam as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na NC-ME.

Consistência

A informação divulgada deve ser **consistente**, pelo que a apresentação e a classificação de itens nas demonstrações financeiras devem ser mantidas de um período para outro, a menos que outra apresentação ou classificação seja mais apropriada, tendo em consideração os critérios para a selecção e aplicação de políticas contabilísticas contidas na NC-ME. Uma entidade altera a apresentação das suas demonstrações financeiras apenas se a apresentação alterada proporcionar informação fiável e mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras, de modo que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efectuar tais alterações na apresentação, uma entidade reclassifica a sua informação comparativa de acordo com o referido no ponto 2.7 do Anexo I ao Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, o qual refere que *quando a apresentação e a classificação de itens nas demonstrações financeiras sejam emendadas, as quantias comparativas devem ser reclassificadas, a menos que tal seja impraticável.*

Materialidade e Agregação

Cada classe material de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas demonstrações financeiras. Os itens de natureza ou função dissemelhante devem ser apresentados separadamente, a menos que sejam imateriais. Considera-se que as omissões ou declarações incorrectas de itens são materiais quando podem, individual ou colectivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes, tomadas com base nas demonstrações financeiras. A **materialidade** depende da dimensão e da natureza da omissão ou do erro, ajuizados nas circunstâncias que os rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o factor determinante. Aplicar o conceito de materialidade significa que um requisito de apresentação específico contido num capítulo da NC-ME não necessita de ser satisfeito se a informação não for material.

As demonstrações financeiras resultam do processamento de grandes números de transacções ou outros acontecimentos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de **agregação** e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam linhas de itens no balanço, na demonstração dos resultados ou no anexo.

Compensação

Os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, **não devem ser compensados**, excepto quando tal for exigido ou permitido por um capítulo da NC-ME, sendo importante que os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, sejam separadamente relatados.

A **compensação**, quer na demonstração dos resultados, quer no balanço, excepto quando a mesma reflicta a substância da transacção ou outro acontecimento, prejudica a capacidade dos utentes em compreender as transacções e de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade.

O rédito deve ser mensurado tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos de volume concedidos pela entidade. Uma entidade empreende, no decurso das suas actividades ordinárias, outras transacções que não geram rédito, mas que são inerentes às principais actividades que o geram. Os resultados de tais transacções são apresentados, quando esta apresentação reflicta a substância da transacção ou outro acontecimento, compensando qualquer rendimento com os gastos relacionados resultantes da mesma transacção.

Informação Comparativa

Deve ser divulgada **informação comparativa** com respeito ao período anterior para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras, a menos que um capítulo da NC-ME o permita ou exija de outra forma. A informação comparativa deve ser incluída para a informação narrativa e descritiva quando seja relevante para a compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.

Quando a apresentação e a classificação de itens nas demonstrações financeiras sejam emendadas, as quantias comparativas devem ser reclassificadas, a menos que tal seja impraticável, considerando-se que a aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não o possa aplicar depois de ter feito todos os esforços razoáveis para o conseguir.

2.2 Modelos de demonstrações financeiras para microentidades (MDF-ME)

A portaria n.º 104/2011, de 14 de Março, aprovou os seguintes modelos de demonstrações financeiras:

a) Balanço para microentidades;

b) Demonstração dos resultados por naturezas para microentidades;

c) Anexo para microentidades.

No quadro da NC-ME, dispõe o § 4 do Aviso 6726-A/2011, de 14 de Março, que as demonstrações financeiras devem ser apresentadas pelo menos anualmente. Tais demonstrações financeiras devem ser identificadas claramente e distinguidas de outra informação no mesmo documento publicado. Cada componente das demonstrações financeiras deve ser identificado claramente e a informação seguinte mostrada de forma proeminente e repetida quando for necessário para a devida compreensão da informação apresentada:

- O nome da entidade que relata ou outros meios de identificação, e qualquer alteração nessa informação desde a data do balanço anterior;

- A data do balanço ou o período abrangido pelas demonstrações financeiras, conforme o que for apropriado para esse componente das demonstrações financeiras; e

- O nível de arredondamento usado na apresentação de quantias nas demonstrações financeiras.

No que se refere ao **Balanço** uma entidade deve apresentar activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na face do balanço.

Quanto à **Demonstração dos Resultados** todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período devem ser incluídos nos resultados a menos que um outro capítulo o exija de outro modo. Os itens a apresentar na demonstração dos resultados deverão basear-se numa classificação que atenda à sua natureza, não devendo apresentar itens de rendimento e de gasto como itens extraordinários, quer na face da demonstração dos resultados quer no anexo.

As notas do **Anexo** devem ser apresentadas de uma forma sistemática. Cada item na face do balanço e da demonstração dos resultados, que tenha merecido uma nota no anexo, deve ter uma referência cruzada.

Os modelos de demonstrações financeiras para microentidades publicados representam uma simplificação face aos modelos gerais e para as pequenas entidades, matéria que será desenvolvida no capítulo 3 deste manual.

2.3 Código de Contas para microentidades (CC-ME)

O Código de Contas para as microentidades foi publicado pela portaria n.º 107/2011, de 14 de Março, compreendendo um documento não exaustivo, contendo no essencial:

a) O quadro síntese de contas;

b) O código de contas (lista codificada de contas); e

c) Notas de enquadramento.

Este documento representa igualmente a simplificação dos processos patente na Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro, que instituiu o regime especial simplificado das normas e informações contabilísticas aplicáveis às designadas microentidades, determinando ao Governo a aprovação de normas contabilísticas e de um quadro de contas simplificado para estas entidades.

Quando comparado com o Código de Contas do SNC (regime geral e pequenas entidades) verificamos o objectivo de reduzir a pormenorização de subcontas, patente em quase toda a totalidade de classes, onde podemos destacar a classe de contas a receber e a pagar e a classe de gastos, e em particular a conta de fornecimentos e serviços externos.

Seguidamente apresenta-se o quadro síntese de contas:

1 MEIOS FINANCEIROS LÍQUIDOS	2 CONTAS A RECEBER E A PAGAR
11 Caixa	21 Clientes
12 Depósitos à ordem	22 Fornecedores
13 Outros depósitos bancários	23 Pessoal
14 Outros	24 Estado e outros entes públicos
	25 Financiamentos obtidos
	26 Accionistas/sócios
	27 Outras contas a receber e a pagar
	28 Diferimentos
	29 Provisões

3 INVENTÁRIOS *	4 INVESTIMENTOS
31 Compras	41 Investimentos financeiros
32 Mercadorias	42 ....
33 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	43 Activos fixos tangíveis
34 Produtos acabados e intermédios	44 Activos intangíveis
35 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	45 Investimentos em curso
36 Produtos e trabalhos em curso	
37	
38 Reclassificação e regularização de inventários	
39 Adiantamentos por conta de compras	

5 CAPITAL, RESERVAS E RESULTADOS TRANSITADOS	6 GASTOS
51 Capital	61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas
52 Acções (quotas) próprias	62 Fornecimentos e serviços externos
53 Outros instrumentos de capital próprio	63 Gastos com o pessoal
54 Prémios de emissão	64 Gastos de depreciação e de amortização
55 Reservas	65 Perdas por imparidade
56 Resultados transitados	66 ....
57	67 Provisões do período
58 Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis	67 Provisões do período
59 Outras variações no capital próprio	69 Gastos e perdas de financiamento

7 RENDIMENTOS	8 RESULTADOS
71 Vendas	81 Resultado líquido do período
72 Prestações de serviços	... ...
73 Variações nos inventários da produção	89 Dividendos antecipados
74 Trabalhos para a própria entidade	
75 Subsídios à exploração	
76 Reversões	
77	
78 Outros rendimentos e ganhos	
79 Juros, dividendos e outros rendimentos similares	

As **notas de enquadramento** têm como objectivo ajudar na interpretação e ligação do código de contas com a NC-ME, funcionando como mero auxiliar aos preparadores da informação financeira. Não se trata de uma ligação exaustiva entre o código de contas e a NC-ME, mas apenas algumas referências específicas para determinadas contas, tendo como referência o código de contas aprovado pela Portaria n.º 1011/2009, de 9 de Setembro, procedendo-se a alterações no sentido da sua simplificação para uso pelas microentidades.

A Classe 1 (**Meios financeiros líquidos**) destina-se a registar os meios financeiros líquidos que incluem quer o dinheiro, quer os depósitos bancários, quer outras aplicações de tesouraria que constituam meios financeiros líquidos.

A Classe 2 (**Contas a receber e a pagar**) destina-se a registar as operações relacionadas com clientes, fornecedores, pessoal, Estado e outros entes públicos, financiadores, sócios/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. Nesta classe realçamos as seguintes notas de enquadramento:

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.

231 — Remunerações a pagar

O movimento desta conta insere-se num esquema normalizado de contabilização, tal como definido na nota de enquadramento.

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

Para efeitos de elaboração do Balanço, os saldos destas contas são deduzidos ao Capital.

Significa que, por exemplo, os aumentos de capital, numa perspectiva económica, apenas produzem efeitos quando o capital é realizado.

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.

Permite a especialização dos exercícios quando os gastos os rendimentos são estimados, ou não tenham suporte em documento externo.

28 — Diferimentos

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

Da mesma forma, permite a especialização dos exercícios, havendo documentação vinculativa de gastos ou rendimentos, mas o seu balanceamento ocorra em períodos futuros.

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

Não regista, portanto, imparidades relacionados com elementos do activo.

A Classe 3 (**Inventários**) inclui os inventários (existências):

Detidos para venda no decurso da actividade empresarial;

No processo de produção para essa venda;

Na forma de materiais consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Os activos biológicos consumíveis e os produtos agrícolas são reconhecidos como inventários. As quantias escrituradas nas contas desta classe terão em atenção o que em matéria de mensuração se estabelece na NC-ME, pelo que serão corrigidas de quaisquer ajustamentos a que haja lugar.

A Classe 4 (**Investimentos**) 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, os activos fixos tangíveis, os activos intangíveis e os investimentos em curso, sendo de destacar as seguintes notas de enquadramento:

41 — Investimentos financeiros

Os investimentos financeiros que representem participações de capital são mensurados de acordo com o método indicado no § 17 da NC-ME. (participações de capital são mensurados ao custo de aquisição, sujeito a correcções subsequentes derivadas de eventuais imparidades).

436 — Equipamentos biológicos

Serão registados nesta conta os animais e plantas vivos que reúnam os requisitos de reconhecimento como investimento e não se enquadrem na actividade agrícola.

442 — Projectos de desenvolvimento

Serão registados nesta conta os dispêndios que, nos termos da NC -ME, reúnam as condições para se qualificarem como activos intangíveis.

A Classe 5 (**Capital, reservas e resultados transitados**) evidencia os capitais próprios da entidade, donde se realça as seguintes contas dadas as particularidades que enfermam:

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.

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.

58 — Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis

Esta conta recolhe, designadamente, os saldos de revalorizações existentes à data da transição para o novo normativo. Será debitada por contrapartida da conta 56 — Resultados transitados, em função da realização da revalorização. Essa realização ocorre pela depreciação, abate ou venda do bem.

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

A base de reconhecimento é assim coincidente com o previsto no artigo 22.º do CIRC.

A Classe 6 (**Gastos**) inclui os gastos e as perdas respeitantes ao período, sendo de realçar a seguinte nota de enquadramento:

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.

O registo tem como contrapartida a conta 29 – Provisões.

A Classe 7 (**Rendimentos**) inclui os rendimentos e os ganhos respeitantes ao período, sendo de realçar a seguinte nota:

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 registar os réditos relativamente aos quais não se tenham ainda recebido os correspondentes comprovantes externos.

A Classe 8 (**Resultados**) destina-se a apurar o resultado líquido do período, o qual resulta das seguintes contas:

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 e outros entes públicos — Imposto sobre o rendimento.

A conta 241 após este registo deve evidenciar o valor de IRC a pagar ou a recuperar, a constar na declaração Modelo 22.

2.4 Norma contabilística para microentidades (NC-ME)

A NC-ME, foi publicada pelo aviso n.º 6726-A/2011 de 14 de Março de 2011, e refere, no parágrafo 1, como seu objectivo o de estabelecer os aspectos de reconhecimento, mensuração e divulgação, tidos como os requisitos contabilísticos aplicáveis às microentidades tal como são definidas pelo Decreto -Lei n.º 36 -A/2011, de 9 de Março.

Esta norma para microentidades aborda, para além das considerações gerais de reconhecimento, estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras e da adopção pela primeira vez da NC-ME, os seguintes aspectos, desenvolvidos no capítulo 4 deste manual, que constam das normas contabilísticas previstas no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho:

- Adopção pela primeira vez da NC-ME
- Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros
- Activos fixos tangíveis
- Activos intangíveis
- Locações
- Custos de empréstimos obtidos
- Inventários
- Rédito
- Provisões
- Contabilização dos subsídios do Governo
- Os efeitos de alterações em taxas de câmbio
- Impostos sobre o rendimento
- Activos e passivos financeiros
- Benefícios dos empregados

O âmbito da presente norma, tal como referido no parágrafo 2, aplica-se a todas as microentidades que não optem pela aplicação das normas contabilísticas previstas no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.

2.5 Normas interpretativas para microentidades (NI-ME)

Refere o § 6.1 do Anexo I do ao Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, que sempre que as circunstâncias o justifiquem e para esclarecimento e ou para orientação sobre o conteúdo dos restantes instrumentos que integram a NCM, serão produzidas normas interpretativas (NI -ME).

As NI-ME são propostas pela CNC e publicadas através de aviso no Diário da República, depois de homologadas pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de entrada em vigor indicada em cada uma delas.

À data de elaboração do presente manual não existem normas interpretativas publicadas em Diário da República.

3. Demonstrações financeiras para Microentidades

3.1 Balanço

O **Balanço** de uma microentidade, tal como foi referido no ponto 2.2 deste manual, deve apresentar activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na face do balanço.

Um activo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- Espera-se que seja realizado, ou pretende -se que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- Esteja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- Espera-se que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço; ou
- É 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.

Todos os restantes activos não enquadráveis nestas condições, devem ser considerados como não correntes, tais como os activos tangíveis, intangíveis e financeiros cuja natureza seja de longo prazo.

A norma define ainda o conceito de ciclo operacional, como sendo o tempo entre a aquisição de activos para processamento e sua realização em caixa ou seus equivalentes, sendo que quando não for claramente identificável, pressupõe -se que a sua duração seja até de doze meses.

Um passivo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer um dos seguintes critérios:

- Se espere que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;
- Esteja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- Deva ser liquidado num período até doze meses após a data do balanço; ou
- A entidade não tenha um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os outros passivos devem ser classificados como não correntes, no entanto existem algumas excepções, que embora não satisfaçam nenhuma das condições acima descritas sejam consideradas como passivos correntes, tais como as dívidas comerciais a pagar e acréscimos de custos relativos a empregados, mesmo que estejam para ser pagas a mais de doze meses.

Uma entidade deve reconhecer os seus passivos financeiros como correntes quando a sua liquidação estiver prevista para um período até doze meses após a data do balanço se:

- O prazo original tiver sido por um período superior a doze meses;
- Um acordo de refinanciamento, ou de reescalonamento de pagamentos, numa base de longo prazo seja completado após a data do balanço e antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão;

A separação deste tipo de informação permite distinguir os activos que estejam sempre em circulação, como o capital circulante, dos que são usados em operações de longo prazo, bem como realça os activos e os passivos que se espera se realizem dentro do ciclo operacional corrente. Esta informação é útil para a avaliação dos indicadores de liquidez e solvência da entidade.

A informação mínima a apresentar na face do balanço consta do respectivo modelo publicado na Portaria 104/2011, no entanto, podem ser adicionadas linhas títulos e subtotais, se tal situação for relevante para uma melhor compreensão da informação financeira. Em termos de apresentação gráfica o modelo do balanço apresenta-se da seguinte forma:

Entidade: .....

BALANÇO EM XX DE YYYYYYY DE 200N (modelo para ME) UNIDADE MONETÁRIA

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31 XXX N	31 XXX N-1
ACTIVO			
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis			
Activos intangíveis			
Investimentos financeiros			
Accionistas/sócios			
Activo corrente			
Inventários			
Clientes			
Estado e outros entes públicos			
Diferimentos			
Outras activos correntes			
Caixa e depósitos bancários			
Total do activo			
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
Capital próprio			
Capital realizado			
Outros instrumentos de capital próprio			
Reservas			
Resultados transitados			
Outras variações no capital próprio			
Resultado líquido do período			
Total do capital próprio			
Passivo			
Passivo não corrente			
Provisões			
Financiamentos obtidos			
Outras contas a pagar			
Passivo corrente			
Fornecedores			
Estado e outros entes públicos			
Diferimentos			
Outros passivos correntes			
Total do passivo			
Total do capital próprio e do passivo			

3.2 Demonstração dos Resultados

Quanto à **Demonstração dos Resultados** todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período devem ser incluídos nos resultados a menos que um outro capítulo o exija de outro modo.

Os itens a apresentar na demonstração dos resultados deverão basear-se numa classificação que atenda à sua natureza, não devendo apresentar itens de rendimento e de gasto como itens extraordinários, quer na face da demonstração dos resultados quer no anexo.

Tal como referido no balanço, a informação mínima a apresentar na face da demonstração dos resultados consta do respectivo modelo publicado na Portaria 104/2011, podendo no entanto, serem adicionadas linhas títulos e subtotais, se tal situação for relevante para uma melhor compreensão da informação financeira

Em termos de apresentação gráfica, a demonstração dos resultados apresenta-se da seguinte forma:

Entidade: .....

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS (modelo para ME)

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA

RENDIMENTOS E GASTOS	**NOTAS**	**PERÍODOS**	
		N	**N-1**
Vendas e serviços prestados		+	+
Subsídios à exploração		+	+
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		-	-
Imparidades (perdas/reversões)		- / +	- / +
Provisões (aumentos/reduções)		- / +	- / +
Outros rendimentos e ganhos		+	+
Outros gastos e perdas		-	-
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		=	=
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		- / +	- / +
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Gasto líquido de financiamento		-	-
Resultado antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
Resultado líquido do período		=	=

3.3 Anexo

As notas do **Anexo** devem ser apresentadas de uma forma sistemática. Cada item na face do balanço e da demonstração dos resultados, que tenha merecido uma nota no anexo, deve ter uma referência cruzada.

Tal como nas duas demonstrações financeiras anteriores, foi igualmente publicado na Portaria 104/2011 o modelo de anexo com a estrutura e as informações a apresentar. A numeração aí referenciada deve ser mantida, identificando como não aplicável qualquer nota que se encontre nessa situação.

O Anexo deve assim:

- Apresentar informação acerca das bases de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas usadas;

- Divulgar a informação exigida pelos capítulos desta Norma que não seja apresentada na face do balanço, e da demonstração dos resultados; e

- Proporcionar informação adicional que não seja apresentada na face do balanço e da demonstração dos resultados, mas que seja relevante para uma melhor compreensão de qualquer uma delas.

As notas do Anexo devem ser apresentadas pela seguinte ordem:

- Identificação da entidade, incluindo domicílio, natureza da actividade e o número médio de empregados;

- Referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras;

- Resumo das principais políticas contabilísticas adoptadas;

- Informação desagregada dos itens apresentados na face do balanço, na demonstração dos resultados por natureza;

- Divulgações exigidas por outros diplomas legais;

- Outras informações consideradas relevantes para a melhor compreensão da posição financeira e dos resultados.

No que se refere às **divulgações de políticas contabilísticas** uma entidade deve divulgar um resumo das principais políticas contabilísticas, designadamente:

- Bases de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras;

- Outras políticas contabilísticas usadas que sejam relevantes para uma compreensão das demonstrações financeiras.

A informação desagregada dos itens apresentados na façe do balanço serão apresentados separadamente e individualizados no capítulo 4 deste trabalho, juntamente com o parágrafo correspondente na NC – ME.

4. Norma Contabilística para Microentidades – alguns aspectos específicos

4.1 Introdução

Tal como já foi referido no ponto 2 deste trabalho, a norma contabilística para microentidades aborda as considerações gerais de reconhecimento, estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras, bem como os principais aspectos relativos à adopção pela primeira vez da NC-ME.

Para além disso, a norma trata ainda de um conjunto de áreas específicas, já elencadas anteriormente, da informação:

- Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros
- Activos fixos tangíveis
- Activos intangíveis
- Locações
- Custos de empréstimos obtidos
- Inventários
- Rédito
- Provisões
- Contabilização dos subsídios do Governo
- Os efeitos de alterações em taxas de câmbio
- Impostos sobre o rendimento
- Activos e passivos financeiros
- Benefícios dos empregados

Estes pontos irão ser desenvolvidos detalhadamente e de forma individualizada seguidamente neste trabalho, tendo em conta os seus aspectos de reconhecimento, de mensuração e de divulgação.

A presente norma possui uma estrutura relativamente diferente em relação às restantes NCRF's, enquanto estas, possuem normalmente capítulos próprios com os aspectos do reconhecimento, a NC-ME tal como a NCRF-PE apresenta um parágrafo com a descrição das considerações gerais de reconhecimento, sendo as definições constantes neste parágrafo utilizadas posteriormente nas áreas das demonstrações financeiras, a ela fazendo referência.

No que concerne ao **reconhecimento** em geral, a NC-ME considera-o como 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 Estrutura Conceptual.

Um item que, num dado momento, deixe da satisfazer os critérios de reconhecimento pode qualificar-se para reconhecimento numa data posterior como resultado de circunstâncias ou acontecimentos subsequentes, enquanto que um item que possua as características essenciais de um elemento mas falhe em satisfazer os critérios de reconhecimento pode no entanto exigir divulgação nas notas, material explicativo ou em mapas suplementares.

Em termos de reconhecimento, podemos referir que 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, não sendo 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.

No que concerne aos passivos, a norma descreve o seu reconhecimento 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.

Já os rendimentos são reconhecidos 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.

Por fim, 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 em fiabilidade.

Um gasto é imediatamente reconhecido na demonstração dos resultados quando o dispêndio não produza benefícios económicos futuros ou quando, e tanto quanto, os benefícios económicos futuros não se qualifiquem, ou cessem de qualificar-se, para reconhecimento no balanço como um activo.

Um gasto é igualmente reconhecido na demonstração dos resultados nos casos em que seja incorrido um passivo sem o reconhecimento de um activo, como por exemplo o acréscimo de direitos dos empregados.

4.2 Adopção pela primeira vez da NC-ME

A adopção pela primeira vez da NC-ME implica a elaboração de um balanço de abertura, o qual é o ponto de partida da contabilização segundo a NC-ME e servirá para comparativo nas primeiras DF's de acordo com a referida norma.

As alterações de políticas contabilísticas decorrentes da adopção pela primeira vez da NC-ME, devem ser aplicadas **prospectivamente**. Assim, na elaboração do balanço de abertura a microentidade deve:

- Manter reconhecidos pela quantia escriturada todos os activos e passivos cujo reconhecimento continue a ser exigido por esta norma;

- Reconhecer todos os activos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pela NC-ME, não sendo contudo permitida, em caso algum, a utilização da base de mensuração do justo valor à data da transição;

- Desreconhecer itens como activos ou passivos se a NC-ME não permitir esse reconhecimento;

- Efectuar as reclassificações pertinentes.

Os ajustamentos decorrentes do reconhecimento e desreconhecimento resultante da adopção da NC-ME devem ser reconhecidos em resultados transitados, à data da transição para a norma para as microentidades.

No entanto, se à data da transição forem detectados erros, dever-se-á efectuar a distinção entre a correcção desses erros das alterações às políticas contabilísticas.

No final do primeiro exercício após transição, as microentidades devem divulgar no anexo uma explicação acerca da forma como a transição dos anteriores princípios contabilísticos geralmente aceites para a NC-ME, afectou a sua posição financeira e o seu desempenho financeiro relatados.

De salientar que sob o ponto de vista fiscal, não se aplica ás microentidades o disposto no artigo 5.º do decreto-lei 159/2009, relativamente ao período de transição dos efeitos fiscalmente relevantes, decorrentes das situações de reconhecimento, desreconhecimento e reclassificação de activos e passivos.

4.3 Políticas Contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros

No que respeita a **políticas contabilísticas**, a NC-ME estabelece os critérios para a selecção e aplicação de políticas contabilísticas, referindo, designadamente, que a política ou políticas contabilísticas a aplicar a determinado item será a que decorrer do capítulo que especificamente tratar da subjacente transacção, acontecimento ou condição. Esta afirmação de princípio é especialmente importante, pois vem permitir distinguir as situações em que se verifica uma lacuna quanto ao tratamento contabilístico daquelas situações em que foram tomadas opções por parte do legislador.

No caso de ausência de disposição, deve o órgão de gestão fazer juízos de valor no desenvolvimento e aplicação de uma política contabilística que resulte em informação que seja:

a) Relevante para a tomada de decisões económicas por parte dos utentes;

b) Fiável, de tal modo que as demonstrações financeiras:

i) Representem com fidedignidade a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;

ii) Reflictam a substância económica de transacções, outros acontecimentos e condições e não meramente a forma legal;

iii) Sejam neutras, isto é, que estejam isentas de preconceitos;

iv) Sejam prudentes; e

v) Sejam completas em todos os aspectos materiais.

A NC-ME, tal como as normas contabilísticas previstas no SNC, exige a consistência na aplicação das políticas contabilísticas. Por outro lado, quanto a alterações nas políticas contabilísticas, a NC-ME segue igualmente o tratamento previsto nas normas contabilísticas previstas no Decreto-Lei n.º 158/2009, ou seja, uma microentidade deve alterar uma política contabilística apenas se a alteração passar a ser exigida por uma Norma ou Interpretação; ou resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transacções, outros acontecimentos ou condições, na posição financeira, desempenho financeiro da entidade.

As **estimativas contabilísticas** e as suas alterações foram igualmente merecedoras de referência na NC-ME. Neste caso, e tendo em conta que uma estimativa contabilística resulta de incertezas inerentes aos negócios da entidade, tendo por base as últimas informações conhecidas na data da elaboração demonstrações financeiras, estas devem ser revistas em função da maior experiência, ou da ocorrência de novas informações ou alterações nas circunstâncias em que se basearam as estimativas anteriores.

Assim, o efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, deve ser reconhecido **prospectivamente** incluindo qualquer diferencial nos resultados do período de alteração, se a alteração afectar apenas esse período; ou período de alteração e futuros períodos, se a alteração afectar ambas as situações.

No caso dos **erros materiais**, estes poderão surgir no reconhecimento, na mensuração, na apresentação ou na divulgação de elementos das demonstrações financeiras, não se considerando, em conformidade com a NC-ME, se contiverem erros materiais ou erros imateriais feitos intencionalmente (i.e fraudulentamente) para alcançar uma determinada apresentação da posição financeira. Os erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros de aplicação de políticas contabilísticas, descuidos ou interpretações incorrectas de factos e fraudes.

A norma refere especificamente que a correcção de um erro material de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é detectado, sendo efectuada directamente em resultados transitados

No que concerne aos aspectos de divulgação, estes são referidos no § 4 do anexo para microentidades e são os que a seguir se descrevem:

4 — Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros
4.1 — Alterações de políticas contabilísticas
a) Natureza da alteração
b) Quantia de ajustamento relacionado com o período corrente.
4.2 — Alterações nas estimativas contabilísticas
a) Natureza da alteração
b) Quantia de ajustamento relacionado com o período corrente.
4.3 — Erros
a) Natureza do erro material de período anterior
b) Seu impacto nas demonstrações financeiras desses períodos.

EXEMPLO PRÁTICO N.º 1

A empresa MicroClima, Lda, adquiriu em Janeiro de N um equipamento básico por 3.000 €, tendo sido atribuída uma vida útil de 5 anos e um valor residual de zero euros. A empresa utiliza o método da linha recta no cálculo das depreciações do exercício.

No exercício de N+3, antes do reconhecimento da depreciação desse exercício, a empresa procedeu a uma revisão da sua vida útil, tendo estimado uma vida útil remanescente de 3 anos, ou seja até ao exercício de N+6.

Pedido: Pronuncie-se sobre o tratamento da problemática acima descrita.

Natureza do problema: Alteração de estimativas contabilísticas

NC-ME (capítulo aplicável): 6

Reconhecimento e Mensuração:

- De acordo com o disposto no § 6.6 da NC-ME, O efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, deve ser reconhecido prospectivamente incluindo -o nos resultados do:

  a) Período de alteração, se a alteração afectar apenas esse período; ou

  b) Período de alteração e futuros períodos, se a alteração afectar ambas as situações.

- Neste caso, a alteração de estimativas ocorreu durante o exercício N+3, tendo já decorrido três depreciações do bem, que para além da depreciação do exercício N+3, irá ter mais três anos de depreciação, totalizando um período total de depreciação de 7 anos.
- Assim, a alteração de estimativas tem uma influência no resultado do exercício N+3 bem como nos três exercícios seguintes.

Resolução:

Em N+3 antes da depreciação desse exercício:

Depreciação anual: 3.000/5 = 600

QE = 3.000 – 3.000/5 x 3 = 1.200

Vida útil remanescente: 3 anos (N+4, N+5, N+6)

1.200 é a quantia a depreciar nos anos N+3 a N+6

Nova depreciação do exercício, a registar a partir de N+3: 300 (1.200 / 4)

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
642 – Gastos de Depreciação e de Amortização - Activos Fixos Tangíveis	438 – Activos Fixos Tangíveis - Depreciações acumuladas	600	Pela depreciação anual (N a N+2)

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
642 – Gastos de Depreciação e de Amortização - Activos Fixos Tangíveis	438 – Activos Fixos Tangíveis - Depreciações acumuladas	300	Pela depreciação anual (N+3 a N+6)

Aspectos relacionados com a divulgação no Anexo:

Durante o exercício de N+3 a empresa alterou a vida útil de um dos seus equipamentos. Esta alteração justificou-se pelo facto de a empresa esperar a obtenção de benefícios económicos futuro da utilização do referido equipamento por um período superior ao inicialmente estimado.

A alteração da vida útil do equipamento originou um ajustamento de 300 no valor das depreciações. No exercício de N+3 foi reconhecido um gasto no valor de 300. O valor da depreciação antes da revisão da vida útil do equipamento era de 600.

EXEMPLO PRÁTICO N.º 2

A empresa Microcosmos, Lda identificou no ano N-1, já após a divulgação das contas do exercício anterior, que no pagamento de uma prestação de um empréstimo bancário, havia sido contabilizado na conta de gastos financeiros a amortização de capital no montante de 5.000 €.

Pedido: contabilização das operações no exercício N.

Natureza do problema: Correcção de erros

NC-ME (capítulo aplicável): 6

Reconhecimento e Mensuração:

De acordo com o disposto no § 6.8 da NC-ME, a correcção de um erro material de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é detectado, sendo efectuada directamente em resultados transitados.

Neste caso, o erro decorreu no exercício anterior, tendo sido identificado já após as contas terem sido encerradas, pelo que o lançamento foi efectuado directamente na conta de resultados transitados, de forma a não influenciar o resultado do exercício N, em que foi identificado.

Resolução:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
2511 - Empréstimos bancários	56 - Resultados transitados	5.000	Correcção do erro

Aspectos relacionados com a divulgação no Anexo:

No final do ano N, após a divulgação das contas do exercício anterior, a empresa detectou que no pagamento de uma prestação de um empréstimo bancário, havia sido contabilizado na conta de gastos financeiros a amortização de capital no montante de 5.000 €.

O erro foi corrigido directamente nos capitais próprios tendo originado um aumento nos resultados transitados e uma diminuição no valor do empréstimo bancário de 5.000 €.

4.4 Activos fixos tangíveis

Os **activos fixos tangíveis** encontram-se tratados no § 7 da NC – ME, considerando como princípio geral do reconhecimento do custo de um item de activo fixo tangível, o cumprimento das condições de **reconhecimento** de um activo definidas no capítulo 3 da norma, tratando-se de um bem que seja usado por mais de um período e que seja detido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos.

São igualmente considerados como activos fixos tangíveis, para efeitos da NC – ME, as propriedades de investimentos (terrenos e edifícios), assim como os activos biológicos de produção. Neste caso, os animais e plantas vivos detidos pela entidade e que não se enquadrem na actividade agrícola integrarão a subcategoria de equipamentos biológicos.

No caso de sobressalentes e equipamentos de serviço estes são geralmente contabilizados como inventário e reconhecidos nos resultados como gasto quando consumidos. No entanto, os sobressalentes principais e equipamento de reserva devem ser classificados como activos fixos tangíveis se uma entidade esperar usá-los durante mais do que um período, da mesma forma, se os sobressalentes forem utilizados em ligação com um item do activo fixo tangível.

Ainda no que concerne ao reconhecimento, dispõe a norma que poderão ser considerados no activo fixo tangível por uma só quantidade e quantia fixa, os itens imobilizados que satisfaçam as seguintes condições:

- Sejam renovados frequentemente;
- Representem, bem a bem, uma quantia imaterial para a entidade;
- Tenham uma vida útil não superior a três anos.

Em termos de **mensuração**, a norma refere que um item do activo fixo tangível deve ser mensurado no momento do seu reconhecimento pelo seu custo e subsequentemente pelo seu custo deduzido das depreciações acumuladas.

O custo de um item do activo fixo tangível compreende, para além dos custos de compra, os direitos e impostos não reembolsáveis, bem como quaisquer custos directamente atribuíveis para colocar o activo na localização e condição necessária para o mesmo ser capaz de funcionar de forma pretendida.

No que se refere à **depreciação**, a norma determina que esta começa quando o activo esteja disponível para uso, cessando na data em que este seja desreconhecido como tal. Dispõe ainda a obrigatoriedade de considerar a depreciação como um gasto, reconhecido nos resultados, exceptuando os casos em que tal depreciação seja incluída na quantia escriturada de um outro activo.

A quantia depreciável de um activo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil, devendo ser aplicado o método da linha recta como forma de depreciação, ou seja o método das quotas constantes. Na determinação da vida útil de um activo deve ser ponderado o uso e o desgaste normal esperado, a obsolescência técnica ou comercial e os limites legais ou semelhantes no seu uso.

O desreconhecimento de um item do activo fixo tangível ocorre no momento da sua alienação ou quando não se espere futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação. O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento deve ser incluído nos resultados, sendo determinado pela diferença entre os proventos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada do item, no entanto, os ganhos não devem ser considerados como rédito.

No que respeita aos aspectos relacionados com divulgações verificamos as seguintes exigências contempladas no modelo de Anexo:

5 — Activos fixos tangíveis:
5.1 — Vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
5.2 — Quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada no início e no fim do período;
5.3 — Reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período que mostre as adições, as alienações, os abates e as depreciações;
5.4 — Restrições de titularidade e activos fixos tangíveis que sejam dados como garantia de passivos;
5.5 — Compromissos contratuais para aquisição de activos fixos tangíveis.

EXEMPLO PRÁTICO N.º 3

A empresa Microfone adquiriu no início do ano N um equipamento por 4.000 € tendo estimado uma vida útil de 8 anos. A empresa utiliza o método da linha recta na determinação da depreciação. Este equipamento possui um componente que é substituído de 4 em 4 anos.

No final de N a empresa prevê que a substituição a realizar em N+3 tenha um custo de 600 €.

Pedido: Contabilização das depreciações a reconhecer nos anos N, N+1, N+2 e N+3, bem como da substituição do componente no final de N+3.

Natureza do problema: Reconhecimento dos sobressalentes e equipamentos de serviço

NC-ME (capítulo aplicável): 7

Reconhecimento e Mensuração:

De acordo com o disposto nos §§ 7.3 e 7.5 da NC – ME, os sobressalentes principais e equipamento de reserva devem ser classificados como activos fixos tangíveis quando a entidade espera usá-los durante mais do que um período. Quanto à mensuração uma entidade deve reconhecer na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível o custo da peça de substituição desse item quando o custo for incorrido. E a quantia escriturada das peças que são substituídas deve ser desreconhecida.

Resolução

Depreciação dos anos N a N+3:

- Do equipamento sem o componente: (4.000 – 600)/8 = 425

- Do componente: 600/4 = 150

- TOTAL = 575

No final do ano N+3 a empresa reconhece o custo suportado com a inspecção como parte integrante dos AFT, e deve adicionalmente desreconhecer o custo do componente substituído.

Depreciação dos anos N+4 a N+7:

- Do equipamento sem o componente: (4.000 – 600)/8 = 425

- Do componente: 600/4 = 150

- TOTAL = 575

De N a N+3:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
642 – Gastos de Depreciação e de Amortização - Activos Fixos Tangíveis	438 – Activos Fixos Tangíveis - Depreciações acumuladas	575	Pela depreciação anual (N a N+3)

Final de N+3

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
433 – Activos Fixos Tangíveis – Equipamento básico	12 - Depósitos à ordem	600	Pelo custo com a inspecção

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
438 – Activos Fixos Tangíveis - Depreciações acumuladas	433 – Activos Fixos Tangíveis – Equipamento básico	600	Pelo desreconhecimento do componente substítuido

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
642 – Gastos de Depreciação e de Amortização - Activos Fixos Tangíveis	438 – Activos Fixos Tangíveis - Depreciações acumuladas	575	Pela depreciação anual (N+4 a N+7)

Aspectos relacionados com a divulgação no Anexo:

Para os exercícios de N a N+3, a entidade deveria divulgar: vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas; quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada no início e no fim do período e uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período que mostre as adições, as alienações, os abates e as depreciações.

4.5 Activos intangíveis

No que diz respeito aos **activos intangíveis**, a norma refere que, em termos essenciais, os critérios utilizados são semelhantes aos activos fixos tangíveis. Desta forma, para que um item seja reconhecido como um activo intangível deve ser **identificável** e cumprir as demais condições de reconhecimento de um activo, referidas no § 3 da NC – ME, desde que se trate de um activo não monetário e sem substância física, que se espera que seja usado durante mais do que um período.

Um activo satisfaz o critério da identificabilidade na definição de um activo intangível quando:

- For separável, i.e. capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, activo ou passivo relacionado; ou

- Resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Os activos intangíveis **gerados internamente**, que não sejam considerados goodwill, não é permitido o seu reconhecimento na fase de pesquisa, sendo os correspondentes dispêndios reconhecidos como um gasto quando forem incorridos.

No caso dos **dispêndios de carácter ambiental** incorridos para evitar ou reduzir danos futuros, ou para preservar recursos, apenas podem ser qualificados para reconhecimento como activos, se se destinarem a servir de maneira durável a actividade da entidade e se, além disso, estiver satisfeita uma das seguintes condições:

- Os gastos relacionarem -se com benefícios económicos que se espera venham a fluir para a entidade e que permitam prolongar a vida, aumentar a capacidade ou melhorar a segurança ou eficiência de outros activos detidos pela entidade (para além do seu nível de eficiência determinado originalmente); ou

- Os gastos permitirem reduzir ou evitar uma contaminação ambiental susceptível de ocorrer em resultado das futuras actividades da entidade.

Os dispêndios com itens intangíveis, incluindo os de carácter ambiental, devem ser reconhecidos como gastos quando incorridos, a menos que façam parte do custo de um activo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento referidos nos parágrafos anteriores.

A NC-ME é muito restritiva em matéria de reconhecimento como activo, deste tipo de dispêndios, estabelecendo que, como regra geral, os mesmos devam ser reconhecidos como gastos quando incorridos.

Nesta linha nunca deverão ser reconhecidos como activo:

- as marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente;

- dispêndio com actividades de arranque, a não ser que este dispêndio esteja incluído no custo de um item de activo fixo tangível.

- dispêndios com actividades de formação;

- dispêndios com actividades de publicidade e promocionais;

- dispêndios com a mudança de local ou reorganização de uma entidade no seu todo ou em parte.

O dispêndio com um item intangível que tenha sido inicialmente reconhecido como um gasto não deve ser reconhecido como parte do custo de um activo intangível em data posterior.

Tal como acontece com os activos fixos tangíveis, um activo intangível apenas será mensurado pelo modelo do custo, devendo ser avaliada se a vida útil é finita ou indefinida. No caso da vida útil ser finita, a quantia depreciável deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. A **amortização** deve cessar na data em que o activo for desreconhecido.

Um activo intangível tem uma vida útil indefinida quando, com base numa análise de todos os factores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o activo gere influxos de caixa líquidos para a entidade, não devendo ser amortizado.

Por fim, um activo intangível deve ser desreconhecido no momento da alienação ou quando não se esperam futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.

No que concerne aos aspectos de divulgação, o anexo para microentidades estabelece que uma entidade deve relatar nas demonstrações financeiras:

6 — Activos intangíveis
6.1 — Divulgar se as vidas úteis são indefinidas ou finitas e, se forem finitas, as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas.
6.2 — Quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada no começo e fim do período.
6.3 — Reconciliação da quantia escriturada no inicio e no fim do período que mostre as adições, as alienações, os abates e as amortizações.
6.4 — 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.
6.5 — Quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos intangíveis.
6.6 — Quantia agregada do dispêndio de pesquisa e desenvolvimento reconhecido como um gasto durante o período.
6.7 — Incentivos públicos relacionados com a protecção ambiental, recebidos ou atribuídos à entidade, com especificação das respectivas condições.
6.8 — Dispêndios de carácter ambiental capitalizados durante o período.
6.9 — Dispêndios de carácter ambiental imputados a resultados.

EXEMPLO PRÁTICO N.º 4

A empresa MicroFilme adquiriu em N-3, por 6.000 €, um direito de uso de uma patente por um período de 5 anos. Para além desse dispêndio, incorreu ainda em 2.000 € de despesas com honorários de advogados e outras despesas legais, relacionados com o registo desta operação.

No ano N, foi lançada no mercado uma nova tecnologia, deixando a empresa de ser competitiva com a utilização da sua patente, não esperando a entidade nenhum benefício económico futuro daquela patente.

Pedido: Contabilização das operações relativas aos anos N-3 e N

Natureza do problema: Activos intangíveis (reconhecimento e mensuração)

NC-ME (capítulo aplicável): 8

Reconhecimento e Mensuração:

Os gastos aqui apresentados preenchem os pressupostos do reconhecimento como um activo intangível, já que, para além dos restantes aspectos de reconhecimento de um activo cumpre igualmente os critérios de identificabilidade, já que resulta de um direito contratual que é separável de outros direitos e obrigações.

Em termos de mensuração inicial os activos intangíveis são mensurados pelo seu custo, incluindo, para além do custo de aquisição, todos os custos necessários para o activo ser capaz de funcionar da forma pretendida. Para além disso, os activos intangíveis podem ter vidas úteis definidas ou indefinidas. No caso em apreço, como a vido útil é definida, a sua mensuração subsequente é determinada pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada.

No ano N, uma nova tecnologia foi lançada no mercado, deixando a informação protegida pela patente obsoleta, devendo a entidade desreconhecer o activo intangível, já que, de acordo com o § 8.19, quando ocorre a alienação, ou não se esperam futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação, o activo deve ser descreconhecido.

Resolução:

- Aquisição da patente: N-3;
- Período de vida útil: 5 anos
- Custo da patente: 8.000 € (6.000 € + 2.000 €)
- Amortização: 8.000 € / 5 = 1.600 €
- Quantia escriturada ano N: 8.000 – 8.000/5 x 3 = 3.200

Em N – 3:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
444 - Activos intangíveis – Propriedade industrial	12 - Depósitos à ordem	8.000	Pela aquisição e registo da patente N – 3

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
643 - Gastos de depreciação e de amortização – Activos Intangíveis	448 - Amortizações acumuladas	1.600	Pela amortização da patente em N – 3

Em N:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
448 - Amortizações acumuladas	444 - Activos intangíveis – Propriedade industrial	4.800	Pelo desreconhecimento do Activo Intangível
6873 - Gastos e perdas em investimentos não financeiros - Abates	444 - Activos intangíveis – Propriedade industrial	3.200	

Aspectos relacionados com a divulgação no Anexo:

- 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.

- 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.

4.6 Locações

A norma classifica uma **locação** como **financeira** se ela transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade, caso contrário uma locação é classificado como **operacional**.

A classificação de uma locação depende da substância económica da transacção e não da forma jurídica do contrato. A norma elenca alguns exemplos de situações que podem normalmente indiciar que uma locação seja classificada como uma locação financeira:

- A locação transfere a propriedade do activo para o locatário no fim do prazo da locação;

- O locatário tem a opção de comprar o activo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que a estimativa do seu valor de mercado à data em que a opção se torne exercível tal que, no inicio da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;

- O prazo da locação abrange a maior parte da vida económica do activo mesmo que o título de propriedade não seja transferido;

- No início da locação o valor presente dos pagamentos mínimos da locação ascende a, pelo menos substancialmente, todo o valor de mercado do activo locado; e,

- Os activos locados são de uma tal natureza especializada que apenas o locatário os pode usar sem que sejam feitas grandes modificações

- Se o locatário puder cancelar a locação, as perdas do locador associadas ao cancelamento são suportadas pelo locatário;

- Os ganhos ou as perdas da flutuação no valor de mercado do residual caem no locatário (por exemplo sob a forma de um abatimento na renda que iguale a maior parte dos proventos das vendas no fim da locação); e

c) O locatário tem a capacidade de continuar a locação por um segundo período com uma renda que seja substancialmente inferior à renda do mercado.

Não obstante os exemplos referidos na norma, estes podem não ser conclusivos, pelo se for claro, com base noutras características da locação que esta não transfere os principais riscos e vantagens inerentes à posse deverá ser considerada como operacional.

Em termos de reconhecimento inicial, os locatários devem reconhecer as locações financeiras como activos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao valor presente dos pagamentos mínimos da locação, cada um determinado no início da locação, devendo ser adicionados à quantia reconhecida como activo quaisquer custos directos iniciais do locatário, tais como de negociação e de garantia.

Os pagamentos mínimos da locação devem ser repartidos entre o encargo financeiro e a redução do passivo pendente, devendo o encargo financeiro ser imputado a cada período durante o prazo da locação, dando origem a um gasto de financeiro em cada período contabilístico assim como a um gasto depreciação relativo ao activo depreciável.

As políticas de depreciação para os activos locados devem ser consistentes com a dos activos que sejam possuídos e a depreciação reconhecida deve ser calculada nas bases estabelecidas nos respectivos capítulos. Se não houver certeza razoável de que o locatário obtenha a propriedade no fim do prazo da locação, o activo deve ser totalmente depreciado durante o período mais curto entre o prazo da locação e a sua vida útil.

No caso de uma locação operacional, os pagamentos devem ser reconhecidos numa base linear durante o prazo da locação como um gasto nas contas do locatário e como um rendimento nas contas do locador.

Os activos sujeitos a locação operacional devem ser apresentados no balanço do locador de acordo com a sua natureza, sendo os custos, incluindo a depreciação, incorridos para se obter o rendimento de locação reconhecidos como um gasto. As políticas de depreciação para os activos locados devem ser consistentes com as tomadas para activos semelhantes devendo ser calculada de acordo com as disposições referentes

a activos fixos tangíveis.

No caso de o locador ser fabricante ou negociante do bem locado, este não reconhece qualquer lucro de venda ao celebrar uma locação operacional porque esta não é equivalente a uma venda.

No que respeita aos aspectos relacionados com divulgações verificamos as seguintes exigências contempladas no modelo de Anexo:

7 — Locações: 7.1 — Quantia escriturada líquida à data do balanço por cada categoria de activo em locações financeiras; 7.2 — Descrição geral de acordos de locações financeiras e operacionais e informação sobre: renda contingente a pagar, cláusulas de renovação, opções de compra e eventuais restrições impostas.

EXEMPLO PRÁTICO N.º 5

A empresa Micrológica celebrou durante o ano N o seguinte contrato de locação[1]:

- Data do início do contrato: 1 de Agosto de N
- Período do contrato: 4 anos
- Valor do bem (equipamento básico): 51.500 €
- Rendas: 16 rendas trimestrais e iguais a 3.639,71 € (excluindo o IVA), pagas antecipadamente e com juro postecipado.
- Valor residual no final do contrato: 1.500 €
- Período de vida útil do bem: 5 anos
- Existe certeza razoável de que se exercerá a opção de compra.

Pedido: Contabilização das operações relativas ao ano N

Natureza do problema: Locações (reconhecimento e mensuração)

NC-ME (capítulo aplicável): 7 e 9

Reconhecimento e Mensuração:

Classificação das locações (§ 9 da NC - ME):

Financeira: transferência substancial de todos os riscos e vantagens inerentes a posse de um activo. O título de propriedade pode ou não ser eventualmente transferido.

Operacional: locação que não seja locação financeira.

No caso em análise, estamos perante uma locação financeira, pois existe uma transferência de todos os riscos e vantagens associadas ao bem locado, bem como a certeza razoável de que o locatário exercerá a opção de compra no final do contrato.

Reconhecimento inicial da locação financeira:

- Reconhece como activos e passivos por quantias iguais ao valor presente dos pagamentos mínimos da locação (§ 9.5 da NC - ME).

Reconhecimento inicial do equipamento básico:

Cumpre com a definição de activo fixo tangível, (§ 7.1 da NC - ME).

Cumpre com os critérios de reconhecimento de um activo (§ 3.3 da NC - ME).

Mensuração no reconhecimento inicial: custo de aquisição (§ 7.6 da NC - ME).

---

1 Adaptado de "RODRIGUES, Ana Maria, CARVALHO, Carla, CRAVO, Domingos, AZEVEDO, Graça, "SNC - Contabilidade Financeira: sua aplicação", Almedina, Julho de 2010, p. 664 e ss

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
433 – Activos Fixos Tangíveis – Equipamento Básico	2513 – Financiamentos obtidos – Locações financeiras	51.500	Reconhecimento inicial do contrato de *leasing*

Mensuração Subsequente:

De acordo com o § 9.6 da NC - ME, os pagamentos mínimos da locação devem ser repartidos entre o encargo financeiro e a redução do passivo pendente. O encargo financeiro deve ser imputado a cada período durante o prazo da locação de forma a produzir uma taxa de juro periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo.

Tendo por base as condições do contrato de locação, apresenta-se de seguida o respectivo plano financeiro, o qual tem subjacente uma taxa de juro nominal anual de 8%.

N.º renda	Data	Juros	Amortização Do capital	Renda	Capital em dívida
1	1/8/N	0,00	3.639,71	3.639,71	47.860,29
2	1/11/N	957,21	2.682,51	3.639,71	45.177,78
3	1/2/N+1	903,56	2.736,16	3.639,71	42.441,63
4	1/5/N+1	848,83	2.790,88	3.639,71	39.650,75
5	1/8/N+1	793,01	2.846,70	3.639,71	36.804,05
6	1/11/N+1	736,08	2.903,63	3.639,71	33.900,42
7	1/2/N+2	678,01	2.961,70	3.639,71	30.938,71
8	1/5/N+2	618,77	3.020,94	3.639,71	27.917,78
9	1/8/N+2	558,36	3.081,36	3.639,71	24.836,42
10	1/11/N+2	496,73	3.142,98	3.639,71	21.693,44
11	1/2/N+3	433,87	3.205,84	3.639,71	18.487,59
12	1/5/N+3	369,75	3.269,96	3.639,71	15.217,63
13	1/8/N+3	304,35	3.335,36	3.639,71	11.882,27
14	1/11/N+3	237,65	3.402,07	3.639,71	8.480,21
15	1/2/N+4	169,60	3.470,11	3.639,71	5.010,10
16	1/5/N+4	100,20	3.539,51	3.639,71	1.470,59
Opção	1/8/N+4	29,41	1.470,59	1.500,00	0,00

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
2513 – Financiamentos obtidos – Locações financeiras	12 Depósitos à ordem	3.639,71	Pagamento da 1ª renda

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
2513 - Financiamentos obtidos - Locações financeiras	12 Depósitos à Ordem	2.682,51	Pagamento da 2.ª renda
6911(3) - Juros de financiamentos obtidos - Locações Financeiras		957,21	

Em 31/12/N, a empresa terá de reconhecer o juro da locação financeira relativo ao período de 1/11/N a 31/12/N, o qual apenas será liquidado em 1/2/N+1, aquando do pagamento da 3.ª renda do leasing.

Juro a reconhecer = 903,56 € x 2/3 meses = 602,37 €

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
6911(3) – Juros de financiamentos obtidos – locações financeiras	2722 – Credores por acréscimos de gastos	602,37 €	Reconhecimento do acréscimo de juro no ano N

Ainda em 31/12/N, é necessário proceder ao registo da depreciação do período do equipamento. Nos termos do § 9.7 da NC -ME, a quantia depreciável de um activo locado é imputada a cada período contabilístico durante o período do uso esperado, numa base sistemática consistente com a política de depreciação que o locatário adopte para activos depreciáveis de que seja proprietário.

Se houver certeza razoável de que o locatário obterá a propriedade no fim do prazo da locação, o período de uso esperado é a vida útil do activo; se tal não for possível, o activo é depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, dos dois o mais curto.

No caso concreto, como é esperado o exercício da opção de compra do bem no final do contrato, o período de amortização será o da vida útil do bem, ou seja, 5 anos.

Depreciação do período = 51.500 € / 5 anos = 10.300 €

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
642 - Gastos de depreciação e de amortização – Activos Fixos Tangíveis	438 - Depreciações acumuladas	10.300	Pela depreciação no exercício N

Aspectos relacionados com a divulgação no Anexo:

- Para cada categoria de activo, a quantia escriturada líquida à data do balanço.
- 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.

4.7 Empréstimos obtidos

Quanto aos **custos de empréstimos** obtidos, a NC – ME apenas considera o regime do reconhecimento dos mesmos como um gasto no período em que sejam incorridos, não permitindo que os mesmos possam ser capitalizados, ao contrário do que o SNC possibilita através da NCRF 10 e do § 10 da Norma PE.

Os custos de empréstimos obtidos considerados na norma incluem:

- Juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazo;
- Amortização de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos;
- Encargos financeiros com respeito a locações financeiras; 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.

Em termos de divulgação, o modelo de Anexo não especifica nenhum aspecto a considerar.

EXEMPLO PRÁTICO N.º 6

A empresa Microlab, contratou no mês de Julho do ano N, um empréstimo bancário, no montante de 10.000 €, com o único objectivo de financiar a ampliação das suas instalações fabris. O contrato de financiamento previa um prazo de pagamento de 5 anos com prestações anuais de capital e juros, com pagamento de capital postecipado e juro antecipado à taxa de 6,00%.

Pedido: Contabilização das operações relativas aos anos N e N+1

Natureza do problema: Custos de empréstimos obtidos

NC-ME (capítulo aplicável): 10

Reconhecimento e Mensuração: De acordo com o § 10.2 da NC – ME, os custos dos empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.

Os gastos devem ser reconhecidos de acordo com o regime do acréscimo, ou seja devem ser reconhecidos no período de vigência desses gastos independentemente do momento do seu dispêndio financeiro.

A NC – ME, não permite outro tratamento relativo aos custos dos empréstimos obtidos, nomeadamente a sua inclusão nos custos de outros activos, conforme o disposto na NCRF 10 e na NCRF – PE.

Resolução:

Capital mutuado: 10.000 €;

Juros pagos em N: 600 € - período Julho de N a Junho de N + 1;

Amortização em N+1: 2.000 €;

Juros pagos em N+1: 480 € - período Julho de N+1 a Junho de N+2

Em N

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
12 - Depósitos à ordem	2511 - Empréstimos bancários	10.000	Contratação de financiamento

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
6911 - Juros de financiamentos obtidos	12 - Depósitos à ordem	300	Juros do período ano N
281 - Gastos a reconhecer		300	Diferimento juro período N+1

Em N+1

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
2511 - Empréstimos bancários	12 - Depósitos à ordem	2.000	Amortização empréstimo - N+1

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
6911 - Juros de financiamentos obtidos	281 - Gastos a reconhecer	300	Reconhecimento do gasto dos juros pagos em N
6911 - Juros de financiamentos obtidos	12 - Depósitos à ordem	240	Juros do período ano N+1
281 - Gastos a reconhecer		240	Diferimento juro período N+2

4.8 Inventários

Os **inventários** são tratados pela NC – ME no seu § 11, sendo reconhecidos como tal os 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.

São igualmente tratados como inventários os activos biológicos consumíveis e os produtos agrícolas.

Em termos de mensuração, os inventários devem ser considerados pelo seu custo ou pelo seu **valor realizável líquido**, dos dois o mais baixo.

O custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais. Os custos de compra incluem, para além do preço de compra, os direitos de importação e outros impostos não dedutíveis bem como os custos de transporte, manuseamento e outros directamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, materiais e de serviços deduzindo-se os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes.

No caso do custo dos inventários de produtos acabados e de subprodutos este será obtido através do custo de produção ou através do preço de venda deduzido da margem normal de lucro que a gestão demonstre ser apropriada. O custo dos produtos e trabalhos em curso será obtido pelo mesmo método corrigido com a percentagem estimada de acabamento.

No caso do valor do custo ser superior ao valor realizável líquido, este deve ser apresentado no balanço, devendo ser utilizada a melhor mensuração disponível do valor realizável líquido conforme aplicável, face à natureza dos inventários, o custo de reposição no caso dos inventários a consumir no processo produtivo ou o preço de venda deduzido dos necessários custos previsíveis de acabamento ou de venda para os inventários para venda.

Quando os inventários forem vendidos, a sua quantia escriturada deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respectivo rédito seja reconhecido, devendo a quantia de qualquer ajustamento dos inventários para o valor realizável líquido e todas as perdas de inventários ser reconhecidas como um gasto do período em que o ajustamento ou perda ocorra.

Quando ocorrer qualquer reversão do ajustamento de inventários, proveniente de um aumento no valor realizável líquido, deve ser reconhecida como um rendimento.

Em termos de fórmulas de custeio a norma refere que deve ser utilizado o custo específico, sempre que os inventários resultem de bens ou projectos característicos e que não sejam geralmente intermutáveis. Nos restantes casos é estabelecido a fórmula "primeira entrada, primeira saída" (FIFO), ou a fórmula do custo médio ponderado.

Alguns inventários podem ser imputados a outras contas do activo, como por exemplo, como um componente de activos fixos tangíveis de construção própria, neste caso, os inventários imputados desta forma são reconhecidos como um gasto durante a vida útil desse activo.

Em termos de divulgação o modelo de Anexo considera a seguinte informação relevante:

8 — Inventários:
8.1 — Indicação do sistema de inventário e forma de custeio utilizados;
8.2 — A quantia de qualquer ajustamento de inventários reconhecida como um gasto do período;
8.3 — A quantia de qualquer reversão de ajustamento que tenha sido reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período;
8.4 — A quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos e contingências.

EXEMPLO PRÁTICO N.º 7

A empresa MicroEspaço foi constituída em Janeiro de N e dedica-se à indústria de mobiliário, transformando a madeira em bruto em peças de mobiliário de diversas medidas, formas e utilizações.

Embora a empresa não possua um sistema de custeio que permita de forma individualizada calcular o custo de produção de todas as peças de mobiliário, consegue demonstrar de forma apropriada, através de cálculos auxiliares e extra-contabilísticos a sua margem de comercialização em 20%.

No final do ano N, a empresa tinha os seguintes registos, relativos aos seus inventários.

Compras: 80.000 €

Direitos de importação: 2.500 €

Transportes de compras: 7.500 €

Stock Final:	Matérias-primas:	25.000 € (Custo de aquisição)
	Produto acabado:	40.000 € (Preço de venda)
	Produto em curso:	30.000 € (Preço de venda, 60% de acab.)

Pedido: Contabilização das operações relativas aos anos N

Natureza do problema: Inventários

NC-ME (capítulo aplicável): 11

Reconhecimento e Mensuração: De acordo com o § 11.1 da NC – ME, são reconhecidos como inventários os 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, devendo ser mensurados pelo seu custo ou pelo seu valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

Os custos dos inventários devem incluir todos os custos de compra e custos de conversão. No caso dos produtos acabados e de subprodutos, deverá ser mensurado pelo seu custo de produção ou pelo preço de venda deduzido de uma margem de lucro que a gestão demonstre apropriada, devendo o custo dos produtos em curso ser calculado pelo mesmo método corrigido com a percentagem estimada de acabamento.

De acordo com o § 11.9, os inventários são reconhecidos como um gasto no período em que forem vendidos e o rédito da sua venda seja reconhecido.

Resolução:

Custo das compras: 80.000 € + 2.500 € + 7.500 € = 90.000 €

Custo Matérias consumidas: EI + Compras – EF = 0 + 90.000 € – 25.000 € = 65.000 €

Produto acabado: 40.000 € – (40.000 € * 20%) = 32.000 €

Produto em curso: 30.000 € – (30.000 € * 20%) = 24.000 € – (24.000 € * 40%) = 14.400 €

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
331 - Matérias-primas	312 - Compras de matérias-primas, subsidiárias e de consumo	90.000	Pela transferência da conta de compras para a conta de inventário

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
612 - Consumos de Matérias - primas	331 - Matérias-primas	65.000	Pelo consumo de matérias primas na produção no ano N

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
34 - Produtos acabados e intermédios	731 - Produtos acabados e intermédios	32.000	Pelo reconhecimento do activo relativo aos produtos acabados

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
36 - Produtos e trabalhos em curso	733 - Produtos e trabalhos em curso	14.400	Pelo reconhecimento do activo relativo aos produtos em curso

Aspectos relacionados com a divulgação no Anexo:

- Indicação do sistema de inventário, incluindo a fórmula de custeio usada.

- A quantia total escriturada de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas para a entidade.

- A quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período.

4.9 Rédito

O § 12 da NC-ME respeita à contabilização do rédito proveniente da venda de bens, prestação de serviços e uso por outros de activos da entidade que produzam juros, *royalties* e dividendos.

Refere a norma que o rédito deve ser **mensurado** pela quantia da contraprestação acordada a qual, em geral, é determinada por acordo entre a entidade e o comprador ou utente do activo, tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e de quantidade concedidos pela entidade. As quantias cobradas por conta de terceiros tais como impostos sobre vendas, impostos sobre bens e serviços e impostos sobre o valor acrescentado são excluídos do rédito. Num relacionamento de agência, o rédito é a quantia de comissão, sendo que as quantias cobradas por conta do mandante não são rédito.

O rédito proveniente da **venda de bens** deve ser reconhecido quando tiverem sido satisfeitas todas as condições seguintes:

a) A entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens;

b) A entidade não mantenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com a posse, nem o controlo efectivo dos bens vendidos;

c) A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada;

d) Seja provável que os benefícios económicos associados com a transacção fluam para a entidade; e

e) Os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transacção possam ser fiavelmente mensurados.

No que respeita à **prestação de serviços** quando o desfecho de uma transacção possa ser fiavelmente estimado, o rédito associado com a transacção deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transacção à data do balanço. O desfecho de uma transacção pode ser fiavelmente estimado quando todas as condições seguintes forem satisfeitas:

a) A quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada;

b) Seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade;

c) A fase de acabamento da transacção à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada; e

d) Os custos incorridos com a transacção e os custos para concluir a transacção possam ser fiavelmente mensurados.

Quando o desfecho da transacção que envolva a **prestação de serviços** não possa ser estimado com fiabilidade, o rédito somente deve ser reconhecido na medida em que sejam recuperáveis os gastos reconhecidos.

O rédito proveniente do uso por outros de activos da entidade que produzam **juros, *royalties* e dividendos** deve ser reconhecido quando:

a) Seja provável que os benefícios económicos associados com a transacção fluam para a entidade; e

b) A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada.

devendo o rédito deve ser reconhecido nas seguintes bases:

a) Os juros devem ser reconhecidos utilizando o regime de acréscimo;

b) Os royalties devem ser reconhecidos segundo o regime de acréscimo de acordo com a substância do acordo relevante; e

c) Os dividendos devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do accionista receber o pagamento.

No que respeita aos aspectos relacionados com divulgações verificamos as seguintes exigências contempladas no modelo de Anexo:

9 — Rédito:

9.1 — Divulgar:

a) 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.

EXEMPLO PRÁTICO N.º 8

A Sociedade MicroConstroi, Lda. efectuou um contrato para a realização de um serviço de remodelação da fachada de um imóvel sujeito às seguintes condições:

- Valor negociado para a totalidade da remodelação: 20.000 €
- Período de execução de 6 meses: 1/10/N a 31/3/N+1
- Pagamento do serviço:
  - 30% com a adjudicação do serviço;
  - 70% um mês após a emissão da factura, que ocorrerá na data da conclusão do serviço.

No que se refere aos custos, sabe-se que:

- Custos estimados para executar o serviço: 14.000 €
- Custos incorridos até 31/12/N: 5.600 € (que confirmam a estimativa)
- Custos totais incorridos até à conclusão do serviço: 15.000 €

Pedido: Contabilização das operações relativas aos anos N e N+1

Natureza do problema: Prestação de serviços (reconhecimento e mensuração)

NC-ME (capítulo aplicável): 12

Reconhecimento e mensuração do rédito na prestação de serviços:

- O rédito deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transacção à data do balanço (§ 12.5 da NC-ME).
- Para que o rédito possa ser reconhecido, é necessário que a transacção possa ser fiavelmente estimada. Para isso tem de satisfazer todas as condições seguintes (§ 12.5):
  - a quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada;
  - seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade;
  - a fase de acabamento da transacção à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada; e
  - os custos incorridos com a transacção e os custos para concluir a transacção possam ser fiavelmente mensurados.

De acordo com o § 12.6, quando o desfecho da transacção que envolva a prestação de serviços não possa ser estimado com fiabilidade, o rédito somente deve ser reconhecido na medida em que sejam recuperáveis os gastos reconhecidos.

(Tendo em consideração os dados disponibilizados o reconhecimento do rédito deve ser apurado com referência à fase de acabamento na proporção entre os custos incorridos até à data e os custos totais estimados)

Resolução:

ANO N

- Valor do contrato da prestação de serviços: 20.000 €
- Período de execução: 1/10/N a 31/3/N+1
- Adjudicação (adiantamento): 30% * 20.000 € = 6.000 €
- Custos incorridos em N: 5.600 €

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
12 - Depósitos à Ordem	276 - Adiantamentos por conta de vendas/prestação de serviços	6.000	1/10/N - Adiantamento com preço fixado

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
6x - Gastos diversos	12 D. Ordem / 221 Fornecedores c/c (...)	5.600	Durante o ano N - reconhecimento dos gastos incorridos

À data do balanço de N, é necessário reconhecer o rédito do período, com referência à fase de acabamento, uma vez que o contrato da prestação de serviços é fiavelmente estimado:

% de acabamento = custos incorridos / custos totais estimados

= 5.600 € / 14.000 € = 40%

Rédito a reconhecer em n = 20.000 € * 40% = 8.000 €

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
2721 - Devedores por acréscimos de rendimentos	72 - Prestações de serviços	8.000	31/12/N - Reconhecimento do rédito de N

ANO N + 1

Custos incorridos em N+1 = Custos totais incorridos – custos incorridos em N

= 15.000 € – 5.600 € = 9.400 €

Rédito a reconhecer em N+1 = Valor da prestação de serviços – Rédito de N

= 20.000 € – 8.000 € = 12.000 €

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
6x - Gastos diversos	12 D. Ordem / 221 Fornecedores c/c (...)	9.400	Até 31/3/N+1 - reconhecimento dos gastos incorridos

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
211 - Clientes c/c	72 - Prestações de serviços	20.000	31/3/N+1 - Emissão da factura ao cliente
276 - Adiantamentos por conta de vendas/prestação de serviços	211 - Clientes c/c	6.000	31/3/N+1 - Regularização com preço fixado
72 - Prestações de serviços	2721 - Devedores por acréscimos de rendimentos	8.000	31/3/N+1 - Regularização do acréscimo de rendimentos

Com o recebimento da dívida remanescente:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
12 - Depósitos à Ordem	211 - Clientes c/c	14.000	30/4/N+1 - Recebimento da dívida remanescente

Aspectos relacionados com a divulgação no Anexo:

- Método adoptado para determinar a fase de acabamento de transacções que envolvam a prestação de serviços.

- Para cada categoria significativa de rédito: a quantia reconhecida durante o período.

4.10 Provisões

Para uma correcta e eficaz compreensão do § 13 da NC-ME, e apesar da norma apenas se referir a provisões, deveremos numa primeira fase considerar as definições relacionadas com provisões e passivos contingentes, previstas no apêndice I do Aviso 15654/2009, de 7 de Setembro.

Provisões — são passivos de tempestividade ou quantia incerta. São assim obrigações sempre que se possa efectuar uma estimativa fiável, sendo reconhecidas como passivos porque são obrigações presentes e é provável que um exfluxo de recursos, que incorporem benefícios económicos, será necessário para liquidar as obrigações;

Passivo contingente — que não é reconhecido como passivo porque 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) 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.

Refere a norma que só devem ser reconhecidas provisões quando cumulativamente:

a) Uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;

b) Seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; e

c) Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

Presume-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tendo em conta toda a evidência disponível, for mais provável do que não que tal obrigação presente exista à data do balanço. O uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não prejudica a sua fiabilidade. Isto é especialmente verdade no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros elementos do balanço. Uma entidade pode, normalmente, fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente fiável para usar ao reconhecer uma provisão.

Uma provisão deve ser usada somente para os dispêndios relativos aos quais a provisão foi originalmente reconhecida, devendo ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuro para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

Não devem ser reconhecidas provisões para perdas operacionais futuras, uma vez que estas não satisfazem a definição de passivo nem os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos.

Relativamente à **mensuração** a quantia reconhecida como uma provisão deve ser a quantia estimada que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data do balanço ou para a transferir para uma terceira parte nesse momento.

No que respeita aos aspectos relacionados com divulgações verificamos as seguintes exigências contempladas no modelo de Anexo:

10 — Provisões:
10.1 — Para cada classe de provisão, 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.

EXEMPLO PRÁTICO N.º 9

A Sociedade Boarepresentação, Lda., era representante em Portugal da marca francesa Bomproduto, comercializada pela empresa Francesnc. A relação comercial de exclusividade, contava já com cinco anos, quando, em 16 de Outubro do ano N, sem que nada o fizesse prever, a empresa francesa terminou a relação comercial, alegando várias reclamações de clientes finais do medíocre acompanhamento e assistência pós-venda que a sociedade Boarepresentação, Lda. estaria a prestar. Tendo como base essas reclamações a sociedade francesa intentou inclusivamente nessa data uma acção judicial contra a empresa portuguesa pedindo uma indemnização de 10.000 € por incumprimento contratual de assistência e deterioração de imagem e de mercado.

A empresa portuguesa entende que as acusações são infundadas, argumentando que a verdadeira razão da quebra contratual é o desinteresse da empresa francesa no mercado português.

O advogado da empresa portuguesa considera, naquela data, que a acção judicial irá ter desfecho desfavorável para a empresa francesa, argumentando que não existem provas concretas quanto às acusações pronunciadas.

Em N+1, esta opinião é alterada, em virtude do aparecimento de provas concretas quanto à deterioração da imagem da marca provocadas por um acompanhamento pós-venda deficiente realizado pela empresa portuguesa.

Pedido: O tratamento contabilístico nos períodos N e N+1 na Sociedade Boarepresentação, Lda.

Natureza do problema: Reconhecimento inicial, uso e alterações de provisões para processos judiciais em curso

NC-ME (capítulo aplicável): 13

Reconhecimento e mensuração: Verificação das condições para o reconhecimento de uma provisão:

a) Uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;

b) Seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; e

c) Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

Ano N

De acordo com a opinião do advogado da sociedade a acção judicial irá ter desfecho desfavorável para a empresa francesa, argumentando que não existem provas concretas quanto às acusações pronunciadas, pelo que é pouco provável que um exfluxo de recursos seja necessário para liquidar a obrigação.

Nestes termos, não estando reunidas as condições para a contabilização de uma provisão, não se procede a qualquer registo contabilístico. Apesar de, no modelo de Anexo não ser exigida divulgação quanto a esta situação, entendemos que, e no sentido de prestar uma informação mais completa, deva ser divulgada a existência do processo referindo que a expectativa do seu desfecho é favorável, motivo pelo qual não se registou qualquer provisão.

Ano N+1

Em N+1, a opinião do advogado é alterada, em virtude do aparecimento de provas concretas quanto à deterioração da imagem da marca provocadas por um acompanhamento pós-venda deficiente realizado pela empresa portuguesa. Nestes termos passa a existir uma forte probabilidade de ocorrer um exfluxo de recursos para liquidar a obrigação, cumprindo-se igualmente as restantes condições prevista no capítulo 13 da NC-ME para o reconhecimento de uma provisão.

Verificadas as condições para o reconhecimento de uma provisão, deverá ser registado o seguinte movimento contabilístico:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
673 - Provisões do período – Processos judiciais em curso	293 - Provisões – Processos judiciais em curso	10.000	31/12/N+1 - Reconhecimento da provisão para garantias a clientes

Para cada classe de provisão deve ser divulgado no Anexo:

- A quantia escriturada no começo e no fim do período;
- As provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- As quantias usadas (isto é, incorridas e debitadas à provisão) durante o período;
- Quantias não usadas revertidas durante o período.

EXEMPLO PRÁTICO N.º 10

A sociedade Comércio e reparação de máquinas, Lda. vendeu, no ano N, 25 máquinas ligadas à construção civil, pelo valor unitário de 10.000 €, concedendo um período de garantia de 2 anos. Com base no histórico dos últimos 3 anos, os custos totais de reparação, que se espera que ocorram dentro do período da garantia, estão estimados em 14.000 €.

Sabe-se, ainda, que os custos das reparações efectuadas sobre aquelas máquinas, no ano N+1, ascenderam a 6.000 € e que, da revisão das estimativas efectuadas à data do Balanço de N+1, espera-se que os dispêndios ainda a incorrer até ao final do período da garantia daquelas 25 máquinas se cifre em 10.000 €.

Pedido: Contabilização dos gastos com o reconhecimento inicial da garantia a clientes, das reparações realizadas em N e da alteração da estimativa do valor da reparações a efectuar durante o restante período da garantia.

Natureza do problema: Reconhecimento inicial, uso e alterações de provisões para garantias a clientes

NC-ME (capítulo aplicável): 13

Reconhecimento e mensuração: Verificação das condições para o reconhecimento de uma provisão:

- Existe um acontecimento passado (venda das máquinas) que gera uma obrigação presente de natureza legal – período mínimo de garantia 2 anos

- É provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja necessário para liquidar a obrigação, uma vez que, segundo o histórico da empresa é normal que no processo de venda e pós-venda de produtos os clientes solicitem reparação dos produtos quando estes estão no período de garantia.

- Existe uma estimativa fiável da quantia da obrigação presente. Para a mensuração das garantias a clientes, regra geral, a estimativa é efectuada tendo por base o historial da empresa no que respeita a reparações efectuadas no período de garantia, procurando-se determinar uma taxa média desses gastos sobre o volume de vendas dos produtos objecto de garantia. No mesmo sentido prevê o artigo 39.º do CIRC.

Tendo em consideração o referido, podemos concluir que estão cumpridos os critérios de reconhecimento desta obrigação. Assim, o gasto da provisão deve ser reconhecido no ano da alienação dos bens objecto de garantia, ou seja, no ano N.

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
672 - Provisões do período - Garantias a clientes	292 - Provisões - Garantias a clientes	14.000	31/12/N - Reconhecimento da provisão para garantias a clientes

Durante o ano N+1 – Uso da provisão para garantias a clientes

Uma provisão só deve ser usada para os dispêndios relativos aos quais a provisão foi originalmente reconhecida (§ 13.4 da NC-ME).

As subcontas da conta 29 – Provisões, devem ser utilizadas directamente pelos dispêndios para que foram reconhecidas, sem prejuízo das reversões a que haja lugar (nota de enquadramento à conta 29).

No caso em concreto, os gastos com as reparações efectuadas no âmbito da garantia a clientes ascenderam, durante o ano N+1, a 6.000 €.

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
292 - Provisões - Garantias a clientes	12 - Depósitos à ordem / 221 Fornecedores C/C	6.000	Durante N+1 - Uso parcial da provisão para garantias a clientes

Em 31 de Dezembro de N+1 – Alterações em provisões

As provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida (§13.7 da NC-ME).

Revisão da estimativa da provisão em 31/12/N+1:

- Montante da provisão por utilizar: 14.000 € - 6.000 € = 8.000 €
- Gastos estimados a incorrer em N+2 = 10.000 €
- Reforço da provisão: 10.000 € - 8.000 € = 2.000 €

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
672 - Provisões do período - Garantias a clientes	292 - Provisões - Garantias a clientes	2.000	31/12/N+1 - Reforço da provisão para garantias a clientes

Aspectos relacionados com a divulgação no Anexo (para cada classe de provisão):

- A quantia escriturada no começo e no fim do período;
- As provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- As quantias usadas (isto é, incorridas e debitadas à provisão) durante o período;
- Quantias não usadas revertidas durante o período.

4.11 Subsídios do Governo

O apêndice I do Aviso 15654/2009, de 7 de Setembro, define **Subsídios do Governo** como os auxílios do Governo na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as actividades operacionais da entidade. Excluem as formas de apoio do Governo às quais não possa razoavelmente ser-lhes dado um valor e transacções com o Governo que não se possam distinguir das transacções comerciais normais da entidade. Dentro destes podemos distinguir os subsídios relacionados com activos e subsídios relacionados com rendimentos.

Os **subsídios relacionados com activos** são subsídios do Governo cuja condição primordial é a de que a entidade que a eles se propõe deve comprar, construir ou por qualquer forma adquirir activos a longo prazo. Podem também estar ligadas condições subsidiárias restringindo o tipo ou a localização dos activos ou dos períodos durante os quais devem ser adquiridos ou detidos.

Os **subsídios relacionados com rendimentos** são subsídios do Governo que não sejam os que estão relacionados com activos.

No que se refere ao **reconhecimento** estabelece a NC-ME que os subsídios do Governo só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:

a) A entidade cumprirá as condições a eles associadas; e

b) Os subsídios serão recebidos.

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

Um **empréstimo perdoável do Governo** (subsídio a fundo perdido) é tratado como um subsídio do Governo quando haja segurança razoável de que a entidade satisfará as condições de perdão do empréstimo.

Os **subsídios do Governo não reembolsáveis** relacionados com activos fixos tangíveis e intangíveis devem ser inicialmente reconhecidos nos Capitais Próprios e subsequentemente imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem (em termos práticos esta regra aproxima-se do preconizado no artigo 22.º do CIRC. Consideram -se subsídios não reembolsáveis quando exista um acordo individualizado de concessão do subsídio a favor da entidade, se tenham cumprido as condições estabelecidas para a sua concessão e não existam dúvidas de que os subsídios serão recebidos.

Os **subsídios do Governo reembolsáveis** são contabilizados como Passivos. No caso de estes subsídios adquirirem a condição de não reembolsáveis, deverão passar a ter o tratamento referido no parágrafo anterior.

Especificamente quanto ao **reembolso de subsídios do Governo** um subsídio do Governo que se torne reembolsável deve ser contabilizado como uma revisão de uma estimativa contabilística, prevendo o tratamento disposto no § 6 da NC-ME — Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros. O reembolso de um subsídio relacionado com rendimentos ou relacionado com activos deve ser aplicado em primeiro lugar em contrapartida de qualquer crédito diferido não amortizado registado com respeito ao subsídio. Na medida em que o reembolso exceda tal crédito diferido, ou quando não exista crédito diferido, o reembolso deve ser reconhecido imediatamente como um gasto.

Um subsídio do Governo não reembolsável e não relacionado com activos pode tornar-se recebível por uma entidade como compensação por gastos ou perdas incorridos num período anterior. Um tal subsídio é reconhecido como rendimento do período em que se tornar recebível. Também neste caso a prática contabilística aproxima-se da fiscal tal como previsto na alínea j) do n.º 1 do artigo 20.º do CIRC.

Quanto à **apresentação de subsídios relacionados com activos**, os subsídios do Governo não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis e intangíveis, incluindo os subsídios não monetários, devem ser apresentados no balanço como componente do capital próprio, e imputados como rendimentos do exercí-

cio na proporção das amortizações efectuadas em cada período.

Quanto à **apresentação de subsídios relacionados com rendimentos**, refere a norma que os subsídios que são concedidos para assegurar uma rentabilidade mínima ou compensar *deficits* de exploração de um dado exercício imputam -se como rendimentos desse exercício, salvo se se destinarem a financiar *deficits* de exploração de exercícios futuros, caso em que se imputam aos referidos exercícios. Estes subsídios devem ser apresentados separadamente como tal na demonstração dos resultados.

No que respeita aos aspectos relacionados com divulgações verificamos as seguintes exigências contempladas no modelo de Anexo:

11 — Subsídios do Governo:
11.1 — Devem ser divulgados os assuntos seguintes:
a) A natureza e extensão dos subsídios do Governo reconhecidos nas demonstrações financeiras;
b) Condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao subsídio do Governo; e
c) Quantia de qualquer reembolso de subsídio que tenha sido reconhecido como um gasto.

EXEMPLO PRÁTICO N.º 11

A sociedade InvesteNCME, Lda. apresentou um estudo económico para a construção de um edifício fabril, com o intuito de obter um subsídio a fundo perdido que, segundo os critérios de atribuição, se situa nos 30% do valor da construção. O projecto foi aprovado em N-2. O custo total da construção do edifício fabril, apresentado e aprovado para efeitos do projecto foi de 100.000 €.

Os dados relativos à construção são os seguintes

- Data de início da construção: 20 de Janeiro de N-1;
- Data do termo da construção: 30 de Junho de N;
- Data da entrada em funcionamento: 1 de Janeiro de N+1.

Em Janeiro de N-1 foi recebido metade do subsídio e o restante no final da construção.

O edifício fabril tem uma vida útil estimada de 20 anos.

Pedidos:

1) Lançamento no final da construção do imóvel.

2) Lançamentos contabilísticos relacionados com o subsídio até 31 de Dezembro de N.

Natureza do problema: Problemática do reconhecimento inicial e mensuração subsequente do subsídio não reembolsável relacionado com activos depreciáveis.

NC-ME (capítulos aplicáveis): 7 e 14

Resolução:

1) Lançamento no final da construção do imóvel.

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
432 - Activos fixos tangíveis - Edifícios e outras construções	453 - Investimentos em curso - Activos fixos tangíveis em curso	100.000	30/6/N - Final construção do edifício

Embora a entrada em funcionamento do edifício tenha ocorrido em Janeiro de N+1, em finais de Junho do ano anterior admite-se que o activo já se encontrava em condições para ser utilizado. Nos termos do ponto 7.12 da NC-ME, *"A depreciação de um activo começa quando este esteja disponível para uso, i.e. quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida."* Assim em N a empresa deve reconhecer os gastos de depreciação do edifício relativos ao segundo semestre deste ano.

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
642 - Gastos de depreciação e de amortização - Activos fixos tangíveis	438 - Activos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas	2.500	31/12/N - Depreciação do período

Depreciação de N = 100.000 € / 20 * 6/12 = 2.500

2) Lançamentos contabilísticos relacionados com o subsídio até 31 de Dezembro de N

Em N-2 a empresa teve a comunicação da aprovação do subsídio, que ascende a 30.000 € (30% * 100.000 €). Admitindo que nessa data aquela decisão foi alvo de contratualização e que se verificam os critérios de reconhecimento previsto no capítulo 14 da NC-ME, existe segurança razoável de que a entidade cumprirá as condições associadas ao subsídio e o subsídio será recebido deve-se efectuar o seguinte lançamento contabilístico em N-2:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
278 - Outras contas a receber e a pagar - Outros devedores e credores	593 - Outras variações no capital próprio - subsídios	30.000	Dez./N-2 - Reconhecimento inicial do subsídio

Posteriormente, registar-se-á o recebimento do subsídio em duas tranches de 15.000 € cada:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
12 - Depósitos à ordem	278 - Outras contas a receber e a pagar - Outros devedores e credores	15.000	Jan./N-1 - Recebimento primeira tranche do subsídio

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
12 - Depósitos à ordem	278 - Outras contas a receber e a pagar - Outros devedores e credores	15.000	Jun./N - Recebimento segunda tranche do subsídio

Nos termos do ponto 14.4 da NC-ME os subsídios do Governo não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis e intangíveis devem ser inicialmente reconhecidos nos Capitais Próprios e subsequentemente imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem.

No caso em concreto, como apenas em Julho de N se começou a registar os gastos associados ao edifício, por via da depreciação, também só a partir desta data deverá ser imputada a parte proporcional do subsídio a rendimentos.

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
593 - Outras variações no capital próprio - subsídios	7883 - Outros rendimentos e ganhos - Outros - Imputação de subsídios para investimento	750	31.12.N - Imputação parcial do subsídio a rendimentos

30.000 € /20 * 6/12 = 750

Aspectos relacionados com a divulgação do subsídio no Anexo:

- A natureza e extensão dos subsídios do Governo reconhecidos nas demonstrações financeiras;

- Condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao subsídio do Governo; e

EXEMPLO PRÁTICO N.º 12

A sociedade Micro-Investigação, Lda., apresentou em Janeiro de N uma candidatura ao sistema de incentivos QRENINVEST, com o seguinte plano de gastos previstos:

Gastos previstos	N	N+1	N+2
Materiais	5.000 €	7.500 €	8.000 €
Pessoal	10.000 €	12.000 €	10.000 €
Gastos Gerais de Investigação	4.000 €	3.000 €	2.000 €
Total dos gastos previstos	19.000 €	22.500 €	20.000 €

O programa prevê a atribuição de um subsídio não reembolsável (fundo perdido) correspondente a 30% dos gastos.

A candidatura foi aprovada Junho de N+1, e o subsídio foi integralmente recebido em Dezembro de N+1. Os gastos incorridos, até ao final de N+1, foram os seguintes:

Gastos incorridos	N	N+1
Materiais	5.500 €	8.500 €
Pessoal	9.800 €	12.600 €
Gastos Gerais de Investigação	4.500 €	3.500 €
Total dos gastos previstos	19.800 €	24.600 €

Pedido: Contabilização do recebimento do subsídio e da imputação a rendimentos no período N+1.

Natureza do problema: Problemática do reconhecimento inicial e mensuração subsequente do subsídio relacionado com rendimentos.

NC-ME (capítulo aplicável): 14

Resolução:

Tendo em consideração a aprovação da candidatura, e pelo facto da empresa já ter realizado parcialmente os gastos previstos em Junho de N+1, estão reunidas as condições para o reconhecimento do subsídio. Não se tratando de um subsídio relacionado com activos, deverá ser relevado na conta "282 – Rendimentos a reconhecer".

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
2781 - Outras contas a receber e a pagar - Outros devedores e credores – Entidade Gestora do Subsídio	282 – Rendimentos a reconhecer	18.450	Jun./N+1 - Reconhecimento inicial do subsídio

18.450 = (19.000 + 22.500 + 20.000) * 30%

Pela contabilização do recebimento integral do subsídio em Dezembro de N+1 e pela imputação a rendimentos na proporção dos gastos incorridos em N e N+1:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
12 – Depósitos à Ordem	2781 - Outras contas a receber e a pagar - Outros devedores e credores – Entidade Gestora do Subsídio	18.450	Dez./N+1 – Recebimento do subsídio

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
282 – Rendimentos a reconhecer	751 – Subsídios do Estado e Outros entes públicos	13.320	Dez./N+1 – Imputação a rendimentos

13.320 = ((19.800 + 24.600) / (19.000 + 22.500 + 20.000)) * 18.450

4.12 Alterações em taxas de câmbio

Diferença de câmbio é a diferença resultante da transposição de um determinado número de unidades de uma moeda para outra moeda a diferentes taxas de câmbio.

Uma transacção em moeda estrangeira é uma transacção que seja denominada ou exija liquidação numa moeda diferente da moeda de escrituração, incluindo transacções que resultem de:

a) Quando uma entidade compra ou vende bens ou serviços cujo preço seja denominado numa moeda estrangeira;

b) Quando uma entidade pede emprestado ou empresta fundos quando as quantias a pagar ou a receber sejam estabelecidas numa moeda estrangeira;

ou,

c) Quando uma entidade por qualquer forma adquire ou aliena activos ou incorre ou líquida passivos, denominados numa moeda estrangeira.

No **reconhecimento inicial** uma transacção em moeda estrangeira deve ser registada pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio entre moeda estrangeira à data da transacção e os euros.

No que se refere ao **relato em datas de balanço subsequentes** à data de cada balanço, excepto se a taxa de câmbio estiver contratualmente fixada:

a) Os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de fecho;

b) Os itens não monetários que sejam mensurados em termos de custo histórico numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de câmbio à data da transacção.

Quanto ao **reconhecimento subsequente** as diferenças de câmbio resultantes da liquidação de itens monetários ou do relato de itens monetários de uma empresa a taxas diferentes das que foram inicialmente registadas durante o período, ou relatadas em demonstrações financeiras anteriores, devem ser reconhecidas nos **resultados do período** em que ocorram.

Quando a transacção é liquidada num período contabilístico subsequente àquele em que ocorreu, a diferença de câmbio reconhecida em cada período até à data de liquidação é determinada pela alteração nas taxas de câmbio durante cada período.

O modelo de Anexo previsto na portaria n.º 104/2011, de 14 de Março, não prevê qualquer divulgação relativamente a esta matéria. No entanto, caso existam situações às quais sejam aplicadas as disposições relativas a alterações em taxas de câmbio poderá o preparador das demonstrações financeiras, e no sentido de prestar uma informação mais completa, divulgar a quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados.

EXEMPLO PRÁTICO N.º 13

A sociedade Internacional, Lda., é uma sociedade por quotas sedeada em Aveiro, que se dedica à confecção de peças de vestuário. Em 31 de Outubro de N, enviou artigos para um cliente nos Estados Unidos da América, tendo emitido uma factura no montante 10.000 USD. O câmbio do dólar nessa data era de $ 1 USD = 0,87 €. À data 31 de Dezembro de N a factura ainda não se encontrava paga, não havendo no entanto risco de cobrança.

Pedidos:

1) Registo da venda.

2) Tendo em consideração que em 31 de Dezembro de N ainda se encontrava por pagar a referida factura, e que o câmbio, nesta data era de $ 1 USD = 0,93 €, contabilize as operações que entenda adequadas.

3) O recebimento da dívida ocorreu em 15 de Fevereiro de N+1, sendo o câmbio nessa data de $ 1 USD = 0,90 €.

Natureza do problema: Apuramento de diferenças de câmbio.

NC-ME (capítulo aplicável): 15

Reconhecimento e mensuração:

O capítulo 15 da NC-ME prescreve como se devem incluir transacções em moeda estrangeira nas demonstrações financeiras de uma entidade.

De acordo com o § 15.2 uma transacção em moeda estrangeira deve ser registada, no momento do reconhecimento inicial em euros, pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio entre moeda estrangeira à data da transacção e os euros.

À data de cada balanço, os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de fecho, excepto se a taxa de câmbio estiver contratualmente fixada.

As diferenças de câmbio, relativas à actividade operacional, resultantes da liquidação de itens monetários ou do relato de itens monetários de uma empresa a taxas diferentes das que foram inicialmente registadas durante o período, ou relatadas em demonstrações financeiras anteriores, devem ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorram:

6887 – Diferenças de câmbio desfavoráveis

7887 – Diferenças de câmbio favoráveis

Quando a transacção é liquidada num período contabilístico subsequente àquele em que ocorreu, a diferença de câmbio reconhecida em cada período até à data de liquidação é determinada pela alteração nas taxas de câmbio durante cada período.

Resolução:

1) Registo da venda

Na data da operação:

- O registo contabilístico é efectuado ao câmbio da data considerada para a operação, salvo se o câmbio estiver fixado entre as partes.

- Uma alienação em moeda estrangeira deve ser registada no reconhecimento inicial, pela aplicação à quantia da moeda estrangeira da taxa de câmbio entre o euro e a moeda estrangeira à data da aquisição.

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
211 - Clientes - Clientes C/C	712 - Vendas - Produtos Acabados e intermédios	8.700	31/10/N - Registo da venda

2) Tendo em consideração que em 31 de Dezembro de N ainda se encontrava por pagar a referida factura, e que o câmbio, nesta data era de $ 1 USD = 0,93 €, contabilize as operações que entenda adequadas.

Câmbio na data da operação: 1 USD = 0,87 €

Câmbio em 31/12/N: 1 USD = 0,93 €

Diferença de câmbio = $ 10.000 USD * (0,93 € – 0,87 €) = 600 €

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
211 - Clientes - Clientes C/C	7887 – Outros rendimentos e ganhos - Outros - Diferenças de câmbio favoráveis	600	31/12/N - Actualização do câmbio

3) O recebimento da dívida ocorreu em 15 de Fevereiro de N+1, sendo o câmbio nessa data de $ 1 USD = 0,90 €.

Na data do recebimento:

- É necessário apurar a diferença entre o valor recebido, por aplicação da taxa de câmbio da data do recebimento, e o valor escriturado.

Câmbio em 31/12/N: 1 USD = 0,93 €

Diferença de câmbio = $ 10.000 USD * (0,93 € – 0,90 €) = 300 €

Valor do recebimento: $ 10.000 USD * 0,90 € = 9.000 €

Contas a débito	Valor (€)	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
12 - Depósitos à ordem	9.000	211 - Clientes - Clientes C/C	9.300	15/2/N+1 - Recebimento
6887 - Outros Gastos e Perdas - Outros - Diferenças de câmbio desfavoráveis	300			

Aspectos relacionados com a divulgação:

Conforme referido anteriormente a NC-ME, bem como o modelo de Anexo previsto na portaria n.º 104/2011, de 14 de Março, não prevê qualquer divulgação relativamente a esta matéria. No entanto, consideramos que, e no sentido de prestar uma informação mais completa, se deva divulgar a quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados.

4.13 Impostos sobre o rendimento

No âmbito da NC-ME, o termo **impostos sobre o rendimento** inclui todos os impostos baseados em lucros tributáveis incluindo as tributações autónomas, que sejam devidos em qualquer jurisdição fiscal, aplicando-se para o tratamento contabilístico o **método do imposto a pagar**.

Concretamente quanto ao **reconhecimento e mensuração** os impostos sobre o rendimento para períodos correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos. Se a quantia já paga com respeito a períodos correntes e anteriores exceder a quantia devida para esses períodos, o excesso deve ser reconhecido como um activo.

Os passivos (activos) por impostos sobre o rendimento dos períodos correntes e anteriores devem ser mensurados pela quantia que se espera que seja paga (recuperada de) às autoridades fiscais, usando as taxas fiscais (e leis fiscais) aprovadas à data do balanço.

As quantias de impostos sobre o rendimento relacionadas com as transacções correntes ou outros acontecimentos geradores de imposto no período devem ser contabilizadas como um gasto a afectar os resultados do período.

Não está assim prevista a contabilização de impostos diferidos. O gasto de impostos sobre o rendimento deve ser apresentado na face da demonstração dos resultados.

No que respeita aos aspectos relacionados com divulgações verificamos as seguintes exigências contempladas no modelo de Anexo:

12 — Impostos sobre o rendimento:
12.1 — Devem ser divulgados separadamente:
a) Gasto (rendimento) por impostos sobre o rendimento;
b) Quaisquer ajustamentos reconhecidos no período de impostos sobre o rendimento de períodos anteriores.

EXERCÍCIO PRÁTICO N.º 14

A sociedade PagaImposto, Lda., com sede em Município sem derrama, apurou no exercício de N um resultado antes de imposto no montante de 20.000 euros. As correcções fiscais (positivas e negativas) inscritas na Declaração Modelo 22 ascendem a 2.500 euros, resultando num lucro tributável de 22.500 euros. Em N-1 a empresa apresentou um prejuízo fiscal de 10.000 euros. O Imposto sobre o rendimento do exercício estimado ascende a 1.562,50 euros.

Pedido: Contabilize o imposto sobre o rendimento do exercício no ano N

Natureza do problema: Reconhecimento e mensuração do imposto sobre o rendimento

NC-ME (capítulo aplicável): 16

Reconhecimento e mensuração do imposto sobre o rendimento

Os impostos sobre o rendimento devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos. Se a quantia já paga com respeito a períodos correntes e anteriores exceder a quantia devida para esses períodos, o excesso deve ser reconhecido como um activo.

Os passivos por impostos sobre o rendimento devem ser mensurados pela quantia que se espera que seja paga às autoridades fiscais, usando as taxas fiscais aprovadas à data do balanço.

Resolução:

Lucro Tributável: 22.500 €

Prejuízos fiscais: (10.000 €)

Matéria Colectável: 12.500 €

Colecta: 12.500 € * 12,5% = 1.562,50 €

Derrama: 0

Tributações autónomas: 0

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
8121 – Imposto estimado para o período	241 - Imposto sobre o rendimento	1.562,50	Ano N - Estimativa de imposto

Aspectos relacionados com a divulgação:

- Divulgar gasto por impostos sobre o rendimento.

4.14 Activos e Passivos Financeiros

O § 17 da NC-ME aplica-se aos activos e passivos financeiros decorrentes de relacionamentos contratuais de aquisição e venda de bens e serviços e de outros direitos e obrigações relacionados com a actividade económica da entidade, designadamente:

- Clientes;
- Fornecedores;
- Financiamentos concedidos e obtidos;
- Participações de capital;
- Locações;
- Seguros;
- Outras contas e receber e a pagar relativas à sua actividade corrente, de financiamento e de investimento.

Este capítulo não se aplica a direitos e obrigações de natureza fiscal e parafiscal e a outros direitos e obrigações em que o Estado ou entes públicos intervêm no uso de poderes de autoridade.

No que concerne ao reconhecimento e mensuração uma entidade deve **reconhecer** um activo financeiro ou um passivo financeiro apenas quando se torne uma parte de disposições contratuais geradoras de direitos e obrigações.

Uma entidade deve **mensurar** os seus activos e passivos financeiros **ao custo**, entendido como a quantia nominal dos direitos e obrigações contratuais envolvidos. Activos financeiros relativos a contas a receber e a participações de capital são mensurados ao custo de aquisição, sujeito a correcções subsequentes derivadas de eventuais imparidades.

No que se refere a situações relacionadas com o desreconhecimento:

- Uma entidade deve **desreconhecer um activo financeiro** (ou parte de um activo financeiro) apenas quando os direitos contratuais aos recebimentos resultantes do activo financeiro se realizam, expiram ou são transferidos para outra entidade.
- Uma entidade deve **desreconhecer um passivo financeiro** (ou parte de um passivo financeiro) apenas quando este se extinguir, isto é, quando a obrigação estabelecida no contrato seja liquidada, cancelada ou expire.

Para determinar se um activo financeiro está ou não com **imparidade**, uma entidade deve rever a sua quantia escriturada, bem como determinar a sua quantia recuperável e reconhecer (ou reverter o reconhecimento de) a diferença como uma perda por imparidade. A evidência objectiva de que um activo financeiro pode estar em imparidade é usualmente mostrada, por exemplo, pelas dificuldades financeiras ou quebra contratual do devedor ou do emitente, ou por cotação oficial inferior ao custo de aquisição.

No que respeita aos aspectos relacionados com divulgações verificamos as seguintes exigências contempladas no modelo de Anexo:

13 — Activos e passivos financeiros:

13.1 — Quando activos financeiros tenham sido dados em garantia, penhor ou promessa de penhor, divulgar:

a) A quantia escriturada de tais activos financeiros; e

b) Os termos e condições relativos à garantia, penhor ou promessa de penhor.

13.2 — Para empréstimos contraídos reconhecidos à data do balanço, divulgar as situações de incumprimento.

13.3 — Por cada natureza de activos financeiros em imparidade, divulgar:

a) A quantia da imparidade acumulada no começo e no fim do período;

b) As perdas por imparidade reconhecidas no período;

c) Quantias de quaisquer reversões de perdas por imparidade durante o período.

13.4 — Por cada natureza de activos financeiros, divulgar as quantias reconhecidas como gastos no período por se terem tornado irrecuperáveis.

EXEMPLO PRÁTICO N.º 15

A sociedade RecebeMal, Lda. tem uma dívida a receber do cliente Pagavabem, S.A., no montante de 20.000 €, que venceu no dia 15 de Junho de N.

No final do exercício N, a sociedade RecebeMal, Lda. na sequência de sucessivos e insistentes pedidos de cobrança, e por uma questão de prudência, decidiu reconhecer uma perda por imparidade.

Durante o exercício de N+1, e após o envio de uma carta emitida pelo advogado da sociedade, o cliente pagou 10.000 €.

Pedido: Contabilize as operações nos períodos N e N+1, conforme previsto na NC-ME

Natureza do problema: Reconhecimento e mensuração de imparidades

NC-ME (capítulo aplicável): 17

Reconhecimento e mensuração de imparidades em clientes

Conforme referido na NC-ME os activos financeiros relativos a contas a receber e a participações de capital são mensurados ao custo de aquisição, sujeito a correcções subsequentes derivadas de eventuais imparidades.

Para determinar se um activo financeiro está ou não com imparidade, uma entidade deve rever a sua quantia escriturada, bem como determinar a sua quantia recuperável e reconhecer a diferença como uma perda por imparidade.

Resolução:

Dado que existe uma evidência objectiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade.

Ano N

Pelo reconhecimento da perda por imparidade no final do ano N:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
217 – Clientes cobrança duvidosa	211 – Clientes C/C	20.000	Transferência para clientes cobrança duvidosa

Conta a débito	**Conta a crédito**	**Valor (€)**	**Descrição**
6511 – Perdas por imparidade – em dívidas a receber - Clientes	219 – Perdas por imparidade acumuladas	20.000	Reconhecimento da perda por imparidade

Ano N+1

Pela reversão de parte da perda por imparidade:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
12 – Depósitos à ordem	217 – Clientes cobrança duvidosa	10.000	Recebimento de 10.000 €

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
219 – Perdas por imparidade acumuladas	76211 – Reversões de perdas por imparidade em Clientes	10.000	Reversão pelo valor recebido

Aspectos relacionados com a divulgação:

Por cada natureza de activos financeiros em imparidade, divulgar:

- A quantia da imparidade acumulada no começo e no fim do período;
- As perdas por imparidade reconhecidas no período;
- Quantias de quaisquer reversões de perdas por imparidade durante o período

4.15 Benefícios dos empregados

O § 18 da NC-ME aplica-se aos benefícios dos empregados. Um empregado pode proporcionar serviços a uma entidade numa base de tempo completo, de tempo parcial, permanente, acidental ou temporária. Para os fins deste capítulo, os empregados incluem directores e outro pessoal de gerência.

Os benefícios dos empregados aos quais este capítulo se aplica são os seguintes:

a) **Benefícios de curto prazo,** tais como salários, ordenados e contribuições para a segurança social, licença anual paga e licença por doença paga, participação nos lucros e gratificações (se pagáveis dentro de doze meses a contar do final do período) e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, alojamento, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) relativos aos empregados; e

b) **Benefícios de cessação de emprego**.

Neste âmbito uma entidade deve reconhecer:

a) Um gasto quando consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca desses benefícios;

b) Um passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios a pagar no futuro, ou quando ainda não tiverem sido pagos os serviços passados.

Relativamente aos **benefícios a curto prazo** quando um empregado tenha prestado serviço a uma entidade durante um período contabilístico, a entidade deve reconhecer a quantia nominal de benefícios a curto prazo que espera ser paga em troca desse serviço, incluindo a retribuição relativa aos direitos adquiridos referentes a férias:

a) Como um gasto, salvo se outro capítulo da presente Norma exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de um activo;

e

b) Como um passivo (gasto acrescido), após dedução de qualquer quantia já paga. Se a quantia já paga exceder a quantia nominal dos benefícios, uma entidade deve reconhecer esse excesso como um activo (gasto pré-pago) na extensão de que o pré -pagamento conduzirá, por exemplo, a uma redução em futuros pagamentos ou a uma restituição de dinheiro.

No que se refere à **participação nos lucros e gratificações** uma entidade deve reconhecer o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e gratificações quando, e só quando:

a) A entidade tenha uma obrigação de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados; e

b) Possa ser feita uma estimativa fiável da obrigação.

Uma obrigação por participação nos lucros e gratificações resulta do serviço dos empregados e não de uma transacção com os proprietários da entidade, pelo que uma entidade reconhece o custo por essa participação nos lucros e gratificações não como uma distribuição do lucro líquido mas como **um gasto**.

Os **benefícios de cessação de emprego** não proporcionam a uma entidade futuros benefícios económicos e são reconhecidos como um gasto imediatamente.

O modelo de Anexo previsto na portaria n.º 104/2011, de 14 de Março, não prevê qualquer divulgação relativamente a esta matéria. No entanto, e no sentido de prestar uma informação mais completa, poderá o preparador das demonstrações financeiras divulgar o número médio de empregados durante o ano, bem como outros esclarecimentos que sejam consideradas pertinentes para uma melhor compreensão da informação financeira.

EXEMPLO PRÁTICO N.º 16

A sociedade MicroEficiente, Lda. tem como prática, desde há longa data, atribuir gratificações ao pessoal a título de aplicação dos lucros do exercício, como incentivo à manutenção do nível de produtividade dos seus empregados. De acordo com aquela prática, comprovado pelo histórico da empresa, o total dos pagamentos relativos à participação nos lucros é habitualmente de 15% do lucro líquido apurado.

O lucro líquido previsto do período N é de 60.000 € e a Gerência já fez constar que vai manter o mesmo critério de atribuição de gratificações.

Pedido: Contabilize a participação dos trabalhadores nos lucros da empresa no ano N

Natureza do problema: Reconhecimento e mensuração do gasto com o pessoal

NC-ME (capítulo aplicável): 18

Reconhecimento e mensuração dos benefícios dos empregados

O capítulo 18 da NC-ME prescreve que, em termos gerais uma entidade deve reconhecer um gasto quando consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca desses benefícios e um passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios a pagar no futuro, ou quando ainda não tiverem sido pagos os serviços passados.

Nos termos da alínea a) do § 18.1 da NC-ME, constituem benefícios de curto prazo de empregados a participação nos lucros e gratificações (se pagáveis dentro de doze meses a contar do final do período).

Nos termos do § 18.5 da NC-ME uma entidade deve reconhecer o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e gratificações quando, e só quando:

- A entidade tenha uma obrigação de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados; e

- Possa ser feita uma estimativa fiável da obrigação.

Uma entidade pode não ter obrigação legal de pagar uma gratificação. Não obstante, em alguns casos, uma entidade tem a prática de pagar gratificações. Em tais casos, a entidade tem uma obrigação construtiva porque não tem alternativa realista senão de pagar a gratificação. A mensuração da obrigação construtiva deve reflectir a possibilidade de alguns empregados poderem sair sem receberem a gratificação.

Uma obrigação segundo planos de participação nos lucros e de gratificações resulta do serviço dos empregados pelo que uma entidade reconhece o custo de planos de participação nos lucros e de gratificações não como uma distribuição do lucro líquido mas como um gasto.

Atendendo ao enquadramento efectuado e da análise do caso apresentado, resulta que a entidade não tem uma obrigação presente legal de fazer os pagamentos de participação nos lucros, mas sim uma obrigação presente construtiva, pela prática de participação nos lucros pelos empregados, não tendo a empresa alternativa realista senão a de pagar a participação nos lucros.

Uma obrigação construtiva, é, de acordo com a definição prevista no apêndice I do Aviso 15654/2009, de 7 de Setembro:

"uma obrigação que decorre das acções de uma entidade em que:

a) Por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração corrente suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e

b) Em consequência, a entidade tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades."

Tendo em consideração o preconizado, a contabilização da gratificação aos trabalhadores a partir dos resultados da entidade, é reconhecida como gasto por contrapartida de um passivo no período N, porque existe já em N uma obrigação presente (construtiva), proveniente de acontecimentos passados (prática de participação nos lucros), e cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da entidade (o pagamento aos empregados no próximo período) que incorpora benefícios económicos.

Resolução:

Relativamente ao reconhecimento e mensuração da obrigação construtiva, existe no caso em concreto uma evidência da mesma, ao estarem fixadas percentagens sobre o resultado líquido distribuível.

Uma entidade pode fazer uma estimativa fiável da sua obrigação legal ou construtiva segundo um plano de participação nos lucros ou de gratificações quando, e só quando:

- Os termos formais do plano contenham uma fórmula para determinar a quantia do benefício;

- A entidade determine as quantias a serem pagas antes das demonstrações financeiras serem aprovadas para emissão; ou

- A prática passada dê evidência clara da quantia da obrigação construtiva da entidade.

Valor do gasto estimado = 60.000 € * 15% = 9.000

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
638x - Gastos com o pessoal - Outros gastos com o pessoal - Participação nos lucros	2722 – Outras Contas e receber e a pagar - Devedores e credores por acréscimos - Credores por acréscimos de gastos	9.000	Dez./N - Estimativa da participação nos lucros de N

Aspectos relacionados com a divulgação:

- Apesar da NC-ME, bem como o modelo de Anexo, não prescreverem uma divulgação específica recomenda-se uma explicação acerca dos pressupostos que basearam o reconhecimento e mensuração da estimativa relacionada com o gasto derivado da participação nos lucros.

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Maria do Céu, ALBUQUERQUE, Fábio de, "A adopção pela primeira vez do novo normativo (SNC)", Chaves Ferreira Edições, 2009

ALMEIDA, Rui M. P., e al., "SNC – Casos Práticos e exercícios resolvidos", ATF edições técnicas, Abril 2010

ANTÃO, Avelino Azevedo; TAVARES, Armando; MARQUES, João Paulo, "SNC – O processo de divulgação nas Pequenas Entidades", OTOC, Outubro 2010

ANTÃO, Avelino Azevedo, "Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades", Revista da OTOC, Janeiro 2010

ARAÚJO, Duarte Nuno; CARDOSO, Patrícia e NOVAIS, José, "Manual de prestação de contas nas sociedades comerciais – o processo de relato financeiro em SNC", Vida Económica, 2011

BORGES, António; RODRIGUES, José Azevedo; RODRIGUES, José Miguel e RODRIGUES, Rogério, "As Novas Demonstrações Financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade", Áreas Editora, 2.ª Edição., 2007;

BULLEN Halsey G., CROOK Kimberley, "A New Conceptual Framework Project", IASB, Maio de 2005, disponível em www.iasb.org

CASCAIS, Domingos, FARINHA, José Pedro, "SNC e as PME – Casos práticos", Texto editora, Maio de 2010

CRAVO, Domingos, e out. "Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística" OTOC, 2010

CRAVO, Domingos J. Silva, "Da Teoria da contabilidade às estruturas conceptuais" Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, 2000

FRANCO, Paula, "POC vs SNC explicado" OTOC, 2010

GOMES, João e PIRES, Jorge, "Sistema de Normalização Contabilística – Teoria e Prática", Vida Económica, 2010

IASB, "Accounting Standards for Small and Medium-Sized Entities", Revised - 1 October 2004, disponível em www.iasb.org

JOHNSON, L. Todd, "The Project to Revisit the Conceptual Framework", The FASB Report, December 28, 2004

OROC, Manual do Revisor Oficial de Contas, CD

RODRIGUES, Ana Maria, CARVALHO, Carla, CRAVO, Domingos, AZEVEDO, Graça, "SNC – Contabilidade Financeira: sua aplicação", Almedina, Julho de 2010

RODRIGUES, João, "Sistema de Normalização Contabilística Explicado", Porto Editora, 2009

RODRIGUES, Lúcia Lima, BRANCO, Manuel Castelo, "Estruturas Conceptuais da informação financeira: uma análise comparativa", Jornal do Técnico de Contas e da empresa, 418, Julho de 2000

TUA PEREDA, Jorge, "El Soporte Teórico de la Norma Contable", VII Encuentro AECA, Palma de Mallorca, 1996