



PARTNERtoPARTNER
Consultores de Gestão, S.A.

Confiança • Independência • Qualidade

Sistema de Normalização Contabilística (SNC)

SUBSÍDIOS DO GOVERNO

Sandra Silva sandra.silva@p2p.com.pt

ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO	3
2. A CONTABILIZAÇÃO DOS SUBSÍDIOS SEGUNDO O POC	3
2.1 SUBSÍDIOS À EXPLORAÇÃO	3
2.2 SUBSÍDIOS PARA INVESTIMENTOS AMORTIZÁVEIS	4
2.3 SUBSÍDIOS QUE NÃO SE DESTINEM A INVESTIMENTOS AMORTIZÁVEIS, NEM À EXPLORAÇÃO.	4
3. OS SUBSÍDIOS DE ACORDO COM SNC	6
3.1 TIPO DE SUBSÍDIOS	7
3.2 CONTABILIZAÇÃO DOS SUBSÍDIOS	7
3.3 REEMBOLSO DOS SUBSÍDIOS	9
4. CONCLUSÃO	10
5. NOTA FINAL	10

1. INTRODUÇÃO

O presente artigo pretende distinguir as principais alterações ao nível da contabilização dos subsídios do Governo decorrentes da entrada em vigor do SNC (Sistema de Normalização Contabilística). Assim, numa primeira fase, importa lembrar como era reconhecida esta temática pelo POC (Plano Oficial de Contabilidade), passando posteriormente a detalhar os efeitos contabilísticos em sede de SNC.

Por último, iremos analisar quais as implicações das alterações introduzidas pela adopção do SNC ao nível dos subsídios e qual a posição do QREN nesta temática.

2. A CONTABILIZAÇÃO DOS SUBSÍDIOS SEGUNDO O POC

Para compreender a contabilização dos subsídios segundo o POC importa distingui-los segundo a sua natureza. Assim, existem 3 tipos de subsídios:

1. Subsídios à Exploração;
2. Subsídios para Investimentos Amortizáveis;
3. Subsídios que não se destinem a Investimentos Amortizáveis, nem à Exploração.

2.1 SUBSÍDIOS À EXPLORAÇÃO

De acordo com o POC, os subsídios à exploração são “*verbas concedidas à empresa com a finalidade de reduzir custos ou aumentar proveitos, sobre cuja atribuição ao exercício não se ofereça dúvidas.*”

Em termos práticos, os subsídios à exploração podem ser subsídios para a criação de postos de trabalho, para a inserção de jovens na vida activa, para a formação, entre outros.

Os subsídios à exploração deverão ser contabilizados na conta 74 – Subsídios à exploração, por contrapartida de Disponibilidades.

	Débito	Crédito
Pelo recebimento		
74 – Subsídios à Exploração		X
11/12 – Disponibilidades	X	

No caso dos proveitos necessitarem de ser imputados a diversos exercícios, dever-se-á constituir uma conta específica (ex: 2744) para balancear com a conta 74.

	Débito	Crédito
Pelo recebimento		
2744 – Subsídios para		X
11/12 – Disponibilidades	X	
Pela especialização		
2744 – Subsídios para	X	
74 – Subsídios à Exploração		X

2.2 SUBSÍDIOS PARA INVESTIMENTOS AMORTIZÁVEIS

Os incentivos ao abrigo dos vários programas da U.E., como por exemplo o **QREN**, estão enquadrados neste tipo de subsídios, que abrangem genericamente o **imobilizado corpóreo** (ex: equipamento produtivo, administrativo, etc.) e **incorpóreo** (ex: despesas com I&D, aquisição de patentes, aquisição de software, etc.).

De acordo com o POC, após a atribuição de um subsídio associado a **activos amortizáveis**, e sendo o mesmo não reembolsável, a empresa deverá debitar a conta de Devedores e Credores Diversos (268), por contrapartida de Acréscimos e Diferimentos (2745), sendo que aquando do seu recebimento deverá creditar a conta 268 por contrapartida da conta de Disponibilidades. No que respeita à conta de Acréscimos e Diferimentos, a mesma é debitada por contrapartida da conta de Proveitos e Ganhos Extraordinários (7983), na devida proporção do reconhecimento das amortizações dos bens afectos ao projecto de investimento.

No que se refere ao **incentivo reembolsável**, nomeadamente os empréstimos, devem ser registados no Passivo, numa conta de Empréstimos Obtidos.

No caso de se verificar a atribuição de um **Prémio de Realização Convertível**, originando a conversão do incentivo reembolsável em não reembolsável, a empresa deverá debitar a conta de Empréstimos Obtidos (239) por contrapartida da conta 2745. Porém, a empresa só deverá diferir o montante do prémio na proporção das amortizações que ainda não foram realizadas, sendo que o diferencial deverá ser reconhecido como um proveito e ganho extraordinário.

Incentivo Não Reembolsável	Débito	Crédito	Incentivo Reembolsável	Débito	Crédito
Pela atribuição			Pelo Recebimento		
268 – Devedores e Credores Diversos	X		11/12 – Disponibilidades	X	
2745 – Subsídios para Investimentos		X	239 – Empréstimos Obtidos		X
Pelo recebimento			Pelo Reembolso		
268 – Devedores e Credores Diversos		X	11/12 – Disponibilidades		X
11/12 – Disponibilidades	X		239 – Empréstimos Obtidos	X	
Especialização do exercício			Pela Conversão em INR*		
2745 – Subsídios para Investimentos	X		239 – Empréstimos Obtidos	X	
7983 – Em subsídios para Investimentos		X	2745 – Subsídios para Investimentos		X

*INR – Incentivo Não Reembolsável

2.3 SUBSÍDIOS QUE NÃO SE DESTINEM A INVESTIMENTOS AMORTIZÁVEIS, NEM À EXPLORAÇÃO.

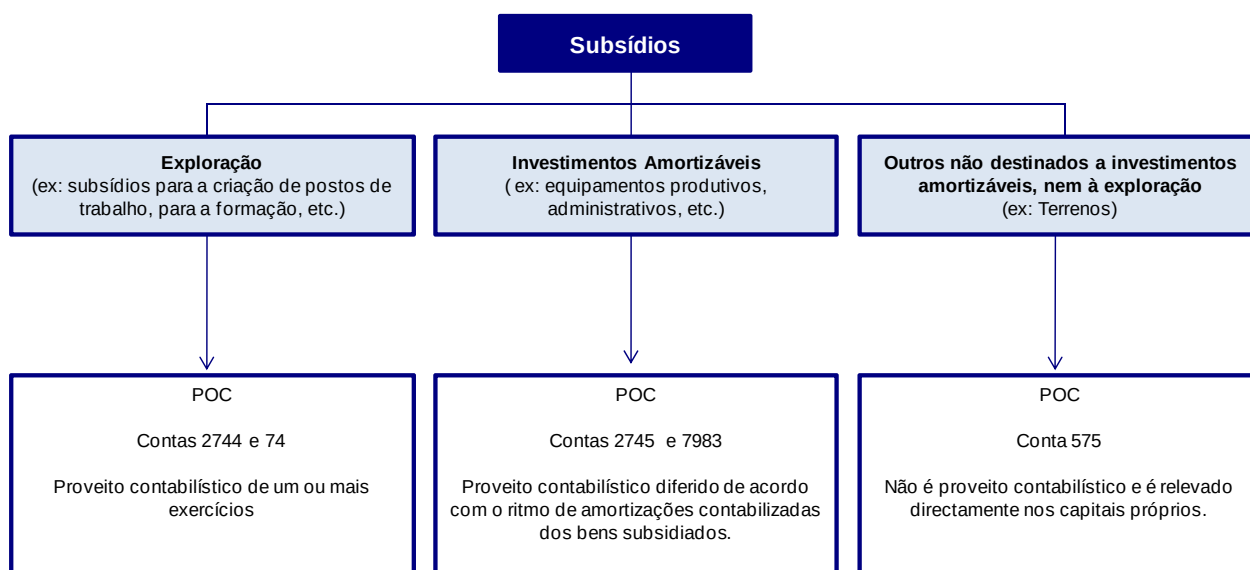
Segundo a Norma Explicativa da conta de Reservas 575 – Subsídios do POC, a mesma “*serve de contrapartida aos subsídios que não se destinem a investimentos amortizáveis, nem à exploração*”.

A título elucidativo, os subsídios destinados à aquisição de terrenos estarão enquadrados nesta tipologia.

Assim, os incentivos que não se enquadrem no ponto 2.1 e 2.2 deste capítulo, são considerados como Subsídios que não se destinam a Investimentos Amortizáveis, nem à Exploração, pelo que terão de ser contabilizados na conta 575.

	Débito	Crédito
Pelo recebimento		
575 – Subsídios		X
11/12 – Disponibilidades	X	

Esquema Resumo:



Fonte: adaptado da Revista de Contabilidade e Comércio n.º 266, de Agosto de 2000, pp.25

3. OS SUBSÍDIOS DE ACORDO COM SNC

A contabilização dos subsídios segundo o Sistema de Normalização Contabilística está relatada na **NCRF 22** denominada “**Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo**”.

Esta norma define que os subsídios (mesmo os não-monetários valorizados ao justo valor) só deverão ser reconhecidos após haver segurança de que:

- a) A empresa cumprirá as condições a eles associados; e
- b) Os subsídios serão recebidos.

Esta exigência levanta as seguintes questões:

1. **Qual o suporte para comprovação destas condições?**

Esta é uma lacuna no SNC, pois o mesmo não refere em que elementos deve uma empresa basear-se para saber se cumpre ou não com as duas condições exigidas.

2. **Quando é razoável considerar que as condições estão cumpridas?**

- a) Aquando da assinatura do contrato?
- b) Quando a empresa recebe o subsídio?
- c) Aquando do encerramento do projecto?

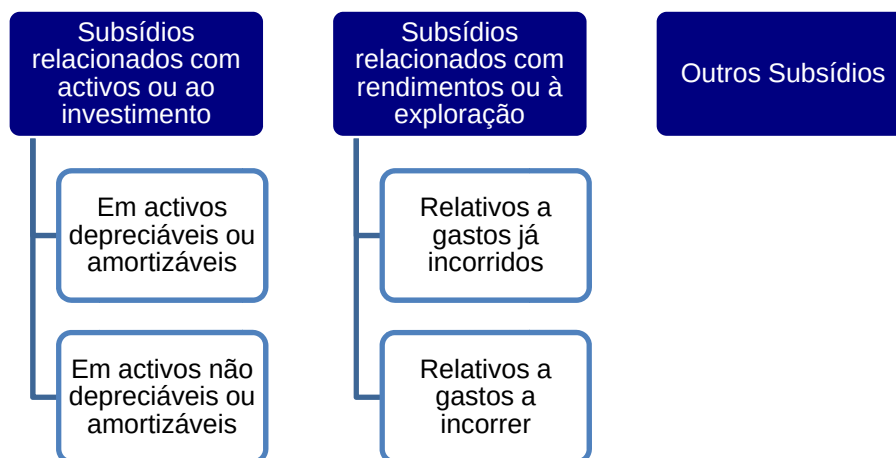
Analisando criticamente as 3 possibilidades, consideramos que os subsídios devem ser reconhecidos após a contratualização, pois com a assinatura do contrato a **empresa está a assumir que irá cumprir com as condições presentes no mesmo**, da mesma forma que o **Organismo (IAPMEI/AICEP) se está a comprometer a atribuir o subsídio**. Se não vejamos as outras opções:

- Se a empresa reconhecesse o subsídio aquando do seu recebimento, mesmo assim esta não conseguiria garantir que o mesmo não teria de ser devolvido em fase de auditoria final, logo a segunda condição não estava salvaguardada;
- Se a empresa decidisse por aguardar pelo encerramento do projecto, a mesma não poderia comprovar o cumprimento da primeira condição, uma vez que alguns dos critérios são definidos para anos posteriores à conclusão do investimento (ex: necessidade de permanência dos activos fixos por um período de 3 a 5 anos após encerramento do projecto).

Nota: Nestas duas últimas situações as Demonstrações Financeiras das empresas não iriam reflectir a realidade, uma vez que os subsídios só seriam reconhecidos numa fase posterior. Mais uma razão para, em nossa opinião, reconhecer o subsídio aquando da contratualização.

3.1 TIPO DE SUBSÍDIOS

Existem três principais tipologias de subsídios, como se pode constatar pelo esquema seguinte:



De acordo com o § 4 da NCRF 22 os **subsídios relacionados com activos** “são subsídios do governo cuja condição primordial é a de que a empresa que a eles se propõe deve comprar, construir ou por qualquer forma adquirir activos a longo prazo.” Estes subsídios podem também ser designados como **subsídios ao investimento** pois estão associados à realização de investimentos na empresa, como seja a aquisição de determinados bens (ex: incentivos no âmbito do QREN).

Os **subsídios relacionados com rendimentos** são subsídios que não estão relacionados com activos. Este tipo de subsídios são também conhecidos como **subsídios à exploração** uma vez que se destinam a compensar gastos já incorridos ou a incorrer na exploração (ex: subsídios para a criação de postos de trabalho).

Os **outros subsídios** são todos aqueles que não sejam destinados ao investimento ou à exploração.

3.2 CONTABILIZAÇÃO DOS SUBSÍDIOS

A contabilização dos subsídios irá depender da tipologia dos mesmos.

3.2.1 RELACIONADOS COM ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS E INTANGÍVEIS

a) Subsídios não reembolsáveis

Os subsídios relacionados **com activos fixos tangíveis e intangíveis** são inicialmente **contabilizados no capital próprio**, na conta 593 – Subsídios, por contrapartida da conta de Outros Devedores e Credores (278).

Posteriormente, a contabilização irá depender do tipo de activo, isto é:

Em activos depreciables ou amortizáveis

- Imputar numa base sistemática como rendimento durante a vida útil do activo. (Conta 7883 - Imputação de Subsídios para Investimentos, por contrapartida da conta de Capital Próprio).

Em activos não depreciables ou amortizáveis

- Manter no capital próprio, salvo se a respectiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade.

Poderá ainda existir o caso de activos não depreciables que requerem o cumprimento de certas obrigações e que deverão ser registados como rendimento durante os períodos a que se reportam o custo de satisfazer tais obrigações. Um exemplo desta situação é um subsídio de um terreno que pode estar condicionado pela construção do edifício, sendo que o mesmo deverá ser reconhecido como rendimento tendo em conta a vida do edifício.

Exemplo 1:

Uma empresa adquiriu um equipamento por 250.000 euros no início do ano N, tendo recebido um subsídio de 40%. A vida útil estimada para o equipamento é de 10 anos, sendo efectuada a depreciação pelo método das quotas constantes.

Como se deve contabilizar esta operação?

	Débito	Crédito
Pela aquisição do equipamento		
433 – Equipamento Básico	€ 250.000	
12 – Depósitos à Ordem		€ 250.000
Pelo recebimento do subsídio		
12 – Depósitos à Ordem	€ 100.000	
593 – Subsídios		€ 100.000
Pela depreciação		
642 – Activos Fixos Tangíveis	€ 25.000	
438 – Depreciações Acumuladas		€ 25.000
Pelo reconhecimento		
593 – Subsídios	€ 10.000	
7883 – Imputação de Subsídios p/ Investimentos		€ 10.000

Cálculo da depreciação:
250.000/10 anos

Cálculo do reconhecimento:
25.000* 40%

b) Subsídios reembolsáveis

Os subsídios reembolsáveis são contabilizados no Passivo (conta 25 – Financiamentos Obtidos), sendo que, se por qualquer motivo estes passarem a ser considerados não reembolsáveis, os mesmos deverão ser tratados como descrito no ponto “a) Subsídios não reembolsáveis”.

3.2.2 RELACIONADOS COM RENDIMENTOS

Relativamente à contabilização deste tipo de incentivos importa distinguir três situações:

Gastos já realizados ou não existem gastos futuros

• O subsídio deverá ser contabilizado em resultados do período (75 - Subsídios à Exploração).

Gastos parcialmente realizados

• A parte relacionada com os gastos já incorridos deverá ser contabilizada em resultados do período (75 - Subsídios à Exploração), sendo que a parte dos gastos que ainda não foram efectuados deverá ser contabilizada em rendimentos diferidos.

Gastos ainda não realizados

• O montante deverá ser contabilizado em rendimentos diferidos, sendo depois transferido para a conta de resultados (75- Subsídios à Exploração) à medida da sua realização.

Exemplo 2:

Uma empresa recebeu um subsídio de 30.000 euros como contrapartida da criação de 20 novos postos de trabalho. A empresa deverá manter estes postos de trabalho por um período de três anos. Como se deve contabilizar este subsídio?

	Débito	Crédito	
Pelo recebimento			
11/12 – Disponibilidades	€ 30.000		Cálculo do reconhecimento: 30.000/36 meses
282 – Rendimentos a Reconhecer		€ 30.000	
Pelo reconhecimento (mensal)			
282 – Rendimentos a Reconhecer	€ 833,33		
75 – Subsídios à Exploração		€ 833,33	

3.3 REEMBOLSO DOS SUBSÍDIOS

Uma empresa pode ser obrigada a restituir o subsídio recebido (parte ou a totalidade), pelo não cumprimento das obrigações acordadas em sede de contrato. Nestes casos, importa perceber quais os movimentos contabilísticos a efectuar:

- Se o subsídio for relacionado com activos:

O reembolso deverá ser efectuado por contrapartida do crédito diferido não amortizado (Debitar a 593 e creditar a conta de disponibilidades). Nos casos em que o reembolso é superior ao crédito diferido (ou se este não existir), o reembolso deverá ser registado como um gasto;

- Se o subsídio for relacionado com rendimentos:

No reembolso de um subsídio relacionado com rendimentos deve ser efectuado por contrapartida dos rendimentos diferidos, ou na insuficiência/inexistência dos mesmos deverá ser contabilizado como um gasto.

4. CONCLUSÃO

A principal alteração introduzida pelo SNC na temática dos Subsídios prende-se com a contabilização dos subsídios relacionados com os activos fixos tangíveis e intangíveis em **Capital Próprio**. Este facto vem melhorar, numa primeira fase, alguns indicadores financeiros das empresas, nomeadamente o rácio de **Autonomia Financeira** (Capital Próprio/Activo), sendo este um dos rácios privilegiados nas análises das Instituições Bancárias. Contudo, convém ter em atenção que pelo princípio da especialização, o subsídio será imputado, numa base sistemática, a outros rendimentos e ganhos, por contrapartida da conta de Capital Próprio. Logo, o Capital Próprio vai diminuindo à medida da passagem da vida útil dos activos afectos ao subsídio. Assim, uma empresa que possua um rácio de Autonomia Financeira baseado essencialmente na conta de subsídios deverá ter em conta o efeito da especialização, e as suas consequências.

Alertamos ainda que esta análise ao Capital Próprio foi apenas baseada nos movimentos contabilísticos, sendo que se deverá ter em linha de conta todas as implicações fiscais que poderão influenciar a classe 5.

5. NOTA FINAL

Até à entrada em vigor do SNC, as empresas com projectos aprovados no âmbito do QREN tinham de contabilizar as despesas afectas em imobilizado, como era o caso, por exemplo, das despesas com internacionalização. Mesmo contrariando os princípios definidos pelo POC, se tal contabilização não fosse efectuada em imobilizado, a aceitação dessas despesas pelo QREN era posta em causa. As empresas que tivessem registado tais despesas como custos, eram avisadas para procederem à alteração da contabilização (passagem para imobilizado), sob pena das mesmas não serem consideradas para efeitos de atribuição do incentivo.

Actualmente, com a adopção do SNC, esta prática já não se aplica. De acordo com uma Nota Informativa emitida pela AICEP, **os registos deverão ser efectuados tendo em conta os critérios contabilísticos vigentes**. Desta forma, os investimentos associados a activos fixos, tangíveis ou intangíveis, deverão ser reconhecidos na classe 4 – Investimentos: 43-Activos Fixos Tangíveis ou 44-Activos Intangíveis, sendo que as restantes despesas deverão ser contabilizadas na classe 6 – Gastos: 62-FSE, 63- Gastos com o Pessoal e 68-Outros Gastos e Perdas.