

Revisão das Normas Contabilísticas

PER 0113



Graça Azevedo e Jonas Oliveira

Novembro de 2013



Plano da Sessão

2.5 – Ativos Não Correntes Detidos para Venda

2.6 – Locações

2.7 – Custos de Empréstimos Obtidos

2.8 – Propriedades de Investimento



Plano da Sessão

2.5 – Ativos Não Correntes Detidos para Venda



Plano da Sessão

2.5 Ativos não correntes detidos para venda

2.5.1 SNC modelo geral: reconhecimento, mensuração e divulgação

2.5.1.1 Reconhecimento

2.5.1.2 Mensuração

2.5.1.3 Alterações num plano de venda

2.5.1.4 Divulgações

2.5.2 NCRF-PE e NC-ME: mensuração, reconhecimento e divulgação

2.5.3 Aspetos Fiscais



ATIVO CORRENTE/NÃO CORRENTE

Um ativo classifica-se como corrente se cumprir as seguintes condições:

- Espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido, no decurso do ciclo operacional da entidade;
- Espera-se que seja liquidado no decurso do ciclo operacional da entidade;
- Detido essencialmente para ser negociado;
- Espera-se que seja realizado num período até 12 meses após a data do balanço;
- For caixa ou equivalente de caixa, a menos que lhe seja limitada a troca ou uso para liquidar um passivo durante pelo menos 12 meses após a data do Balanço.



ATIVO CORRENTE/NÃO CORRENTE

Um ativo classifica-se como não corrente, quando:

- Todos os outros ativos são classificados como não correntes.

A classificação da NCRF 1 é meramente **residual**.

O termo “não corrente” é usado para:

- ativos fixos tangíveis;
- ativos intangíveis; e
- ativos financeiros cuja natureza seja de longo prazo

(NCRF 1, §. 15).



NCRF 8: conceitos gerais

A grande particularidade dos ativos não correntes detidos para venda reside nos seguintes aspetos:

- Serem **mensurados pelo menor valor** de entre a quantia escriturada e o justo valor menos os custos de vender;
- **Não são depreciados**, mas estão sujeitos a imparidades;
- Um ativo não corrente detido para venda é **apresentado no balanço como ativo corrente**;
- Devem ser **apresentados separadamente** na face do balanço;
- No caso de unidades operacionais descontinuadas, os resultados gerados são **apresentados separadamente** na demonstração dos resultados.



NCRF 8: conceitos gerais

SNC

46 – Ativos não correntes detidos para venda

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

469 – Perdas por imparidade acumuladas

65 – Perdas por imparidade

762 – Reversão de perdas por imparidade



NCRF 8: conceitos gerais

A norma NCRF 8 tem como objetivo

Prescrever, a contabilização de ativos detidos para venda e a apresentação e divulgação de unidades operacionais descontinuadas.

Não se aplica na mensuração de:

- Ativos por impostos diferidos
- Ativos provenientes de benefícios de empregados
- Ativos financeiros
- Ativos não correntes que sejam mensurados de acordo com o modelo do justo valor
- Ativos não correntes que sejam mensurados pelo justo valor menos os custos estimados do ponto de venda



RECONHECIMENTO

Regra geral: um ativo não corrente é classificado como detido para venda e, portanto, apresentado no balanço, separadamente, como ativo corrente, quando a sua quantia escriturada é recuperada pela venda em vez de pelo uso.

A quantia escriturada de um ativo é recuperada essencialmente pela venda quando (NCRF 8, §. 7):

- O ativo está disponível para venda imediata na sua condição presente;
- A sua venda seja altamente provável.



RECONHECIMENTO

REGRA GERAL DE RECONHECIMENTO

VENDA IMEDIATA

- ✓ Prazo máximo de 12 meses após a data do balanço

VENDA ALTAMENTE PROVÁVEL

- ✓ A hierarquia da gestão está empenhada num plano de venda do ativo
- ✓ Deve ter sido iniciado um programa para localizar um comprador
- ✓ O ativo deve ser amplamente publicitado para venda a um preço razoável em comparação com o seu justo valor
- ✓ A venda seja efetuada dentro de um ano
- ✓ Exista improbabilidade de ocorrer alterações significativas no plano de venda



RECONHECIMENTO

É permitido um prolongamento do programa de venda para além de um ano desde que:

- As causas justificativas do prolongamento não sejam atribuíveis, nem controláveis à entidade;
- Continue a existir evidência suficiente sobre o compromisso de concluir o plano de venda (NCRF 8 §. 9).

As situações justificativas de tal prolongamento estão indicadas no Apêndice A da NCRF 8.



RECONHECIMENTO

ACONTECIMENTOS APÓS A DATA DO BALANÇO

APÓS A DATA DO BALANÇO

**NÃO CLASSIFICA O ATIVO
COMO DETIDO PARA VENDA**

**ENTRE A DATA DO BALANÇO E A
DATA DA AUTORIZAÇÃO PARA
EMIÇÃO DAS DFs
divulga**



- *uma descrição do ativo não corrente (ou grupo para alienação);*
- *uma descrição dos factos e circunstâncias da venda, ou que conduziram à alienação esperada, e a forma e tempestividade esperada para essa venda;*
- *o ganho ou perda reconhecido de acordo com os parágrafos 20 a 22 e, se não tiver sido apresentado separadamente na face da demonstração dos resultados, o título na demonstração dos resultados que o incluiu.*



RECONHECIMENTO

Estes planos de venda **podem incluir trocas de ativos**, desde que a transação tenha **natureza comercial** (NCRF 8, §. 10).

No caso de aquisição de ativos não correntes com a intenção de revenda, o mesmo será classificado como detido para venda nas seguintes condições:

- A venda do ativo seja realizada no prazo 12 meses; e
- Os demais critérios do §. 8 sejam cumpridos no prazo de 3 meses.



RECONHECIMENTO

ATIVOS NÃO CORRENTES A ABANDONAR não se classificam como detidos para venda

A menos que sejam unidades operacionais descontinuadas

QUE

- Representem uma importante linha de negócios separada ou uma área geográfica operacional;
- Seja parte integrante de um único plano coordenado para alienar uma importante linha de negócios separada ou área geográfica operacional; ou
- Seja uma subsidiária adquirida exclusivamente com vista à revenda.



RECONHECIMENTO

No caso de unidades operacionais descontinuadas deve divulgar:

- A quantia de resultados reconhecida no período e respetiva análise;
- Os fluxos de caixa líquidos atribuíveis às atividades de exploração, investimento e financiamento das unidades operacionais descontinuadas.
- Se uma entidade deixar de classificar um componente de uma entidade como detido para venda, os resultados do componente anteriormente apresentados nas unidades operacionais descontinuadas devem ser reclassificados e incluídos no rendimento das unidades operacionais em continuação para todos os períodos apresentados. As quantias relativas a exercícios anteriores devem ser descritas como tendo sido novamente apresentadas.



MENSURAÇÃO

Regra geral: um ativo não corrente detido para venda deve ser mensurado pelo menor dos seguintes valores (NCRF 8, §§. 15, 18):

- **Quantia escriturada**, apurada de acordo com as NCRF aplicáveis até à classificação como detido para venda;
- **Justo valor menos custos de vender.**



MENSURAÇÃO

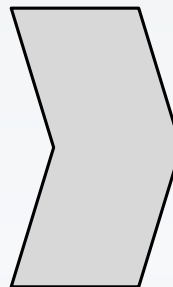
Ou seja, se:

**Quantia Escriturada < Justo Valor menos
custo de vender**



Quantia escriturada
(não reconhece qualquer
ganho).

**Quantia Escriturada > Justo Valor menos
custo de vender**



**Justo Valor menos
custos de vender**
(reconhece uma perda
por imparidade).

Enquanto o ativo estiver classificado como detido para venda
não deve ser depreciado.



MENSURAÇÃO

Quando a :quantia escriturada for inferior ao justo valor
menos os custos de vender

Descrição	Débito	Crédito
Quantia escriturada bruta	46X	43X
Depreciações acumuladas	438	46X
Perdas por imparidade acumuladas	439	469



MENSURAÇÃO

Quando a **quantia escriturada** for superior ao justo valor menos os custos de vender:

Descrição	Débito	Crédito
Quantia escriturada bruta	46X	43X
Depreciações acumuladas	438	46X
Perdas por imparidade acumuladas até à classificação	439	469
Perda por imparidade (QE > JV menos custos de vender)	658	469



MENSURAÇÃO

Qualquer diminuição (aumento) posterior no justo valor menos os custos de vender deve ser reconhecido como reforço (reversão) da perda por imparidade:

Descrição	Débito	Crédito
Reforço da perda por imparidade	658	469

No caso de reversão, a mesma não pode exceder as quantias de perdas por imparidades reconhecidas:

Descrição	Débito	Crédito
Reversão da perda por imparidade	469	7628



MENSURAÇÃO

Os **ganhos ou perdas** decorrentes da alienação do ativo não correntes detido para venda resulta:

- O ativo deve ser desreconhecido;
- **Ganho:** conta 7871 – *Alienações*
- **Perda:** conta 6871 – *Alienações*



ALTERAÇÕES NUM PLANO DE VENDAS

ALTERAÇÕES NUM PLANO DE VENDA

Cessa a classificação como detido para venda e deve ser mensurado pela mais baixa das duas quantias:

Quantia escriturada antes de o ativo ser classificado como detido para venda, ajustada por qualquer depreciação, amortização ou revalorização que teria sido reconhecida se o ativo não estivesse classificado como detido para venda.

Quantia recuperável à data da decisão posterior de não vender



ALTERAÇÕES NUM PLANO DE VENDAS

Qualquer ajustamento exigido na quantia escriturada de um ativo que deixe de ser classificado como detido para venda **deve ser incluído nos resultados**, a menos que o ativo tenha sido revalorizado antes da classificação, caso em que tais ajustamentos deverão ser tratados como **acréscimos/decréscimos de revalorização** (NCRF 8, §. 28).



ALTERAÇÕES NUM PLANO DE VENDAS

Quando um ativo deixa de ser classificado como detido para venda, a **entidade deve divulgar**, no período da decisão de alteração do plano de venda, **uma descrição dos atos e circunstâncias que levaram à decisão** (NCRF 8, §. 39).



Divulgações

Para além das divulgações anteriormente referidas:

- ✓ Uma entidade deve apresentar e divulgar informação que permita aos utentes das demonstrações financeiras avaliar os efeitos financeiros das unidades operacionais descontinuadas e das alienações de ativos não correntes (ou grupos para alienação).



Divulgações

Ganhos ou perdas relacionados com unidades operacionais em continuação:

✓Qualquer ganho ou perda relativo à remensuração de um ativo não corrente (ou grupo para alienação) classificado como detido para venda que não satisfaça a definição de unidade operacional descontinuada deve ser incluído nos resultados das unidades operacionais em continuação.



Divulgações

Apresentação de um ativo não corrente ou de um grupo para alienação classificado como detido para venda:

✓ Uma entidade deve apresentar um ativo não corrente classificado como detido para venda e os ativos de um grupo para alienação classificado como detido para venda separadamente de outros ativos no balanço. Os passivos de um grupo para alienação classificado como detido para venda devem ser apresentados separadamente dos outros passivos no balanço. Esses ativos e passivos não devem ser compensados nem apresentados como uma única quantia. As principais classes de ativos e passivos classificados como detidos para venda devem ser divulgadas separadamente ou na face do balanço ou nas notas, exceto conforme permitido pelo parágrafo 37.



Divulgações

Apresentação de um ativo não corrente ou de um grupo para alienação classificado como detido para venda:

✓ Se o grupo para alienação for uma subsidiária recém-adquirida que satisfaça os critérios de classificação como detido para venda no momento da aquisição (ver parágrafo 11), não é exigida a divulgação das principais classes de ativos e passivos.



NCRF-PE e NC-ME

**Tanto a NCRF-PE, como a NC-ME são omissos
nesta matéria.**



Aspetos Fiscais

Artigo 30.º, n.º 7
do CIRC

(...)

- 4 - Salvo em situações devidamente justificadas aceites pela Direcção-Geral dos Impostos, em relação a cada elemento do ativo deve ser aplicado o mesmo método de depreciação ou amortização desde a sua entrada em funcionamento ou utilização até à sua depreciação ou amortização total, transmissão ou inutilização.
- 5 - O disposto no número anterior não prejudica a variação das quotas de depreciação ou amortização de acordo com o regime mais ou menos intensivo ou com outras condições de utilização dos elementos a que respeitam, não podendo, no entanto, as quotas mínimas imputáveis ao período de tributação ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável de outros períodos de tributação.
- 6 - Para efeitos do número anterior, as quotas mínimas de depreciação ou amortização são as calculadas com base em taxas iguais a metade das fixadas segundo o método das quotas constantes, salvo quando a Direcção-Geral dos Impostos conceda previamente autorização para a utilização de quotas inferiores a estas, na sequência da apresentação de requerimento em que se indiquem as razões que as justificam.
- 7 - O disposto na parte final do n.º 5 e no n.º 6 não é aplicável aos elementos que sejam reclassificados como ativos não correntes detidos para venda.



Aspetos Fiscais

Artigo 46.º do
CIRC

- 1 - Consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, os decorrentes de sinistros ou os resultantes da afetação permanente a fins alheios à atividade exercida, respeitantes a:
 - a) Ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos que não sejam consumíveis e propriedades de investimento, ainda que qualquer destes ativos tenha sido reclassificado como ativo não corrente detido para venda;
 - b) Instrumentos financeiros, com exceção dos reconhecidos pelo justo valor nos termos das alíneas a) e b) do n.º 9 do artigo 18.º
- 2 - As mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade e outras correções de valor previstas no artigo 35.º, bem como das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente, sem prejuízo da parte final do n.º 5 do artigo 30.º
 - a) A promessa de compra e venda ou de troca, logo que verificada a tradição dos bens;
 - b) As mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, nos termos do n.º 9 do artigo 18.º, que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º 9 deste mesmo artigo.



Aspetos Fiscais

Artigo 46.º do
CIRC

3 - Considera-se valor de realização:

- a) No caso de troca, o valor de mercado dos bens ou direitos recebidos, acrescido ou diminuído, consoante o caso, da importância em dinheiro conjuntamente recebida ou paga;
- b) No caso de expropriações ou de bens sinistrados, o valor da correspondente indemnização;
- c) No caso de bens afetos permanentemente a fins alheios à atividade exercida, o seu valor de mercado;
- d) Nos casos de fusão ou cisão, o valor de mercado dos elementos transmitidos em consequência daqueles atos;
- e) No caso de alienação de títulos de dívida, o valor da transação, líquido dos juros contáveis desde a data do último vencimento ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não houver ocorrido qualquer vencimento, até à data da transmissão, bem como da diferença pela parte correspondente àqueles períodos, entre o valor de reembolso e o preço da emissão, nos casos de títulos cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, por aquela diferença;
- f) Nos demais casos, o valor da respetiva contraprestação.



Aspetos Fiscais

Artigo 46.º do CIRC	4 - No caso de troca por bens futuros, o valor de mercado destes é o que lhes corresponderia à data da troca. 5 - São assimiladas a transmissões onerosas: a) A promessa de compra e venda ou de troca, logo que verificada a tradição dos bens; b) As mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, nos termos do n.º 9 do artigo 18.º, que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º 9 deste mesmo artigo. 6 - Não se consideram mais-valias ou menos-valias: a) Os resultados obtidos em consequência da entrega pelo locatário ao locador dos bens objeto de locação financeira; b) Os resultados obtidos na transmissão onerosa, ou na afetação permanente nos termos referidos no n.º 1, de títulos de dívida cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, pela diferença entre o valor de reembolso ou de amortização e o preço de emissão, primeira colocação ou endosso.
----------------------------	--



Aspetos Fiscais

Artigo 47.º do
CIRC

- 1 - O valor de aquisição corrigido nos termos do n.º 2 do artigo anterior é atualizado mediante aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda para o efeito publicados em portaria do Ministro das Finanças, sempre que, à data da realização, tenham decorrido pelo menos dois anos desde a data da aquisição, sendo o valor dessa atualização deduzido para efeitos da determinação do lucro tributável.
- 2 - A correção monetária a que se refere o número anterior não é aplicável aos instrumentos financeiros, salvo quanto às partes de capital.
- 3 - Quando, nos termos do regime especial previsto nos artigos 76.º a 78.º, haja lugar à valorização das participações sociais recebidas pelo mesmo valor pelo qual as antigas se encontravam registadas, considera-se, para efeitos do disposto no n.º 1, data de aquisição das primeiras a que corresponder à das últimas.



Aspetos Fiscais

Artigo 48.º do
CIRC

- 1 - Para efeitos da determinação do lucro tributável, a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias, calculadas nos termos dos artigos anteriores, realizadas mediante a transmissão onerosa de ativos fixos tangíveis, ativos biológicos que não sejam consumíveis e propriedades de investimento, detidos por um período não inferior a um ano, ainda que qualquer destes ativos tenha sido reclassificado como ativo não corrente detido para venda, ou em consequência de indemnizações por sinistros ocorridos nestes elementos, é considerada em metade do seu valor, sempre que, no período de tributação anterior ao da realização, no próprio período de tributação ou até ao fim do segundo período de tributação seguinte, o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos ativos seja reinvestido na aquisição, produção ou construção de ativos fixos tangíveis, de ativos biológicos que não sejam consumíveis ou em propriedades de investimento, afetos à exploração, com exceção dos bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais nos termos definidos no n.º 4 do artigo 63.º



Aspetos Fiscais

Artigo 48.º do
CIRC

- 2 - No caso de se verificar apenas o reinvestimento parcial do valor de realização, o disposto no número anterior é aplicado à parte proporcional da diferença entre as mais-valias e as menos-valias a que o mesmo se refere.
- 3 - Não é suscetível de beneficiar do regime previsto nos números anteriores o investimento em que tiverem sido deduzidos os valores referidos nos artigos 40.º e 42.º
- 4 - O disposto nos números anteriores é aplicável à diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, com as seguintes especificidades:
 - a) O valor de realização correspondente à totalidade das partes de capital deve ser reinvestido, total ou parcialmente, na aquisição de participações no capital de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial ou na aquisição, produção ou construção de ativos fixos tangíveis, de ativos biológicos que não sejam consumíveis ou em propriedades de investimento, afetos à exploração, nas condições referidas na parte final do n.º 1;



Aspetos Fiscais

Artigo 48.º do
CIRC

- b) As participações de capital alienadas devem ter sido detidas por período não inferior a um ano e corresponder a, pelo menos, 10% do capital social da sociedade participada, devendo as partes de capital adquiridas ser detidas por igual período;
- c) As transmissões onerosas e aquisições de partes de capital não podem ser efetuadas com entidades:
 - 1) Residentes de país, território ou região cujo regime de tributação se mostre claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças; ou
 - 2) Com as quais existam relações especiais, exceto quando se destinem à realização de capital social, caso em que o reinvestimento se considera totalmente concretizado quando o valor das participações de capital assim realizadas não seja inferior ao valor de mercado daquelas transmissões.



Aspetos Fiscais

Artigo 48.º do
CIRC

- 5 - Para efeitos do disposto nos n.ºs 1, 2 e 4, os contribuintes devem mencionar a intenção de efetuar o reinvestimento na declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º do período de tributação em que a realização ocorre, comprovando na mesma e nas declarações dos dois períodos de tributação seguintes os reinvestimentos efetuados.
- 6 - Não sendo concretizado, total ou parcialmente, o reinvestimento até ao fim do segundo período de tributação seguinte ao da realização, considera-se como rendimento desse período de tributação, respetivamente, a diferença ou a parte proporcional da diferença prevista nos n.ºs 1 e 4 não incluída no lucro tributável majorada em 15%.
- 7 - Não sendo mantidas na titularidade do adquirente, durante o período previsto na alínea b) do n.º 4, as partes de capital em que se concretizou o reinvestimento, exceto se a transmissão ocorrer no âmbito de uma operação de fusão, cisão, entrada de ativos ou permuta de ações a que se aplique o regime previsto no artigo 74.º, é aplicável, no período de tributação da alienação, o disposto na parte final do número anterior, com as necessárias adaptações.



Exercícios de Aplicação

CASO PRÁTICO I

A empresa Águas do Monte, SA, adquiriu no ano N uma máquina de engarrafamento de águas de nascente por 150.000 €. Foi estimado um período de vida útil de 8 anos. No final do ano de N+2 a administração decidiu vender a máquina, tendo efetuado contactos no sentido da sua venda imediata, e tendo publicitado na imprensa diária esta mesma intenção, tendo fixado um preço de venda similar à quantia escriturada do bem.



Exercícios de Aplicação

CASO PRÁTICO I

A análise das quantias recuperáveis até N+4 apurou os seguintes montantes:

	N	N+1	N+2	N+3	N+4
JV-CV	135.000 €	115.000 €	85.000 €	90.000 €	76.000 €
Valor de uso	134.000 €	115.000 €	80.000 €	91.000 €	77.000 €

Situação 1: O negócio realizou-se em abril de N+4, pelo valor de 82.000 €.

Situação 2: O plano de venda foi abandonado em dezembro de N+3.

Pretende-se o tratamento contabilístico da operação.



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

Situação 1:

No ano N deve-se reconhecer o ativo adquirido, as depreciações do período e efetuar os testes de imparidade de acordo com a NCRF 7 e NCRF 12.

Quota de depreciação anual: $150.000 \text{ €} / 8 \text{ anos} = 18.750 \text{ €}$

Quantia escriturada: $150.000 \text{ €} - 18.750 \text{ €} = 131.250 \text{ €}$

O justo valor menos os custos de vender e valor de uso no ano N são superiores à quantia escriturada, pelo que não há lugar ao registo de perdas por imparidade (NCRF 12).



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

Pela aquisição do equipamento			
43 433	Ativos fixos tangíveis Equipamento básico	150.000 €	
27 2711	Outras contas a receber e pagar Fornecedores de investimentos CG		150.000 €

Pela depreciação do ano N			
64 643	Gastos de depreciação e amortização Ativos fixos tangíveis	18.750 €	
43 438	Ativos fixos tangíveis Depreciações acumuladas		18.750 €



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

No ano N+1:

Quantia escriturada: $150.000 \text{ €} - (2 \times 18.750 \text{ €}) = 112.500 \text{ €}$

Justo valor menos os custos de vender e o valor de uso no ano N são superiores à quantia escriturada.

Pela depreciação do ano N+1			
64 643	Gastos de depreciação e amortização Ativos fixos tangíveis	18.750 €	
43 438	Ativos fixos tangíveis Depreciações acumuladas		18.750 €



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

No ano N+2 deve-se classificar o ativo como detido venda. O ativo não corrente detido para venda deve ser mensurado pelo menor de entre a sua quantia escriturada e o justo valor menos os custos de vender (NCRF 8 §. 15).

Contudo, imediatamente antes da classificação inicial do ativo como detido para venda, as quantias escrituradas do ativo devem ser mensuradas de acordo com as NCRF aplicáveis.



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

Quantia escriturada (N+2): $150.000 \text{ €} - (3 \times 18.750 \text{ €}) = 93.750 \text{ €}$

Perda por imparidade: $85.000 \text{ €} - 93.750 \text{ €} = 8.750 \text{ €}$

Note-se que, ao contrário do que refere a NCRF 12, relativamente aos **ativos não correntes detidos para venda**, o cálculo das perdas por imparidade leva em conta apenas o justo valor menos os custos de vender. Ou seja, **menospreza o valor de uso** (NCRF 8, §. 15).

Só depois se poderá classificar o ativo não corrente como detido para venda.



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

Pela depreciação do ano N+2			
64 643	Gastos de depreciação e amortização Ativos fixos tangíveis	18.750 €	
43 438	Ativos fixos tangíveis Depreciações acumuladas		18.750 €

Pela perda por imparidade em N+2			
65 655	Perdas por imparidade Em ativos fixos tangíveis	8.750 €	
43 439	Ativos fixos tangíveis Perdas por imparidade acumuladas		8.750 €



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

Pela classificação para ativo detido para venda			
43	Ativos fixos tangíveis		
438	Amortizações acumuladas	56.250 €	
46	Ativos não correntes detidos para venda		
463	Equipamento básico	93.750 €	
43	Ativos fixos tangíveis		
433	Equipamento básico		150.000 €

Pela classificação das perdas por imparidade acumuladas			
43	Ativos fixos tangíveis		
439	Perdas por imparidade acumuladas	8.750 €	
46	Ativos não correntes detidos para venda		
469	Perdas por imparidade acumuladas		8.750 €



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

No ano N+3, como o ativo já se encontra classificado como ativo não corrente detido para venda, **as depreciações cessam** (NCRF 8, §. 25).

De acordo com a NCRF 8 (§. 21) os **testes de imparidade devem continuar a ser efetuados**, e qualquer reforço ou reversão devem ser reconhecidas



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

Quantia escriturada em N+3: 85.000 €

Reversão da perda por imparidade: $90.000 \text{ €} - 85.000 \text{ €} = 5.000 \text{ €}$

Pela reversão das perdas por imparidade			
46	Ativos não correntes detidos para venda		
469	Perdas por imparidade acumuladas	5.000 €	
76	Reversões		
7628	Em ativos não correntes detidos para venda		5.000 €



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

No ano N+4 procedeu-se à alienação. Logo haverá lugar ao apuramento de uma perda ou um ganho com a operação (NCRF 8, §. 24).

$$\text{+/- Valia: } 82.000 \text{ €} - (93.750 \text{ €} - 8.750 \text{ €} + 5.000 \text{ €}) = - 8.000 \text{ €}$$

Pelo valor de realização			
27 278	Outras contas a receber e a pagar Outros devedores e credores	82.000 €	
68 6871	Outros gastos e perdas Alienações		82.000 €



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

Pelo desreconhecimento do ativo			
68	Outros gastos e perdas		
6871	Alienações	90.000 €	
46	Ativos não correntes detidos para venda		
469	Perdas por imparidade acumuladas	3.750 €	
46	Ativos não correntes detidos para venda		
463	Equipamento básico		93.750 €



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

Situação 2:

No ano N deve-se reconhecer o ativo adquirido, as depreciações do período e efetuar os testes de imparidade de acordo com a NCRF 7 e NCRF 12.

Quota de depreciação anual: $150.000 \text{ €} / 8 \text{ anos} = 18.750 \text{ €}$

Quantia escriturada: $150.000 \text{ €} - 18.750 \text{ €} = 131.250 \text{ €}$

Como o justo valor menos os custos de vender e o valor de uso no ano N são superiores à quantia escriturada, não há lugar ao registo de perdas por imparidade (NCRF 12).



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

Pela aquisição do equipamento			
43 433	Ativos fixos tangíveis Equipamento básico	150.000 €	
27 2711	Outras contas a receber e pagar Fornecedores de investimentos CG		150.000 €

Pela depreciação do ano N			
64 643	Gastos de depreciação e amortização Ativos fixos tangíveis	18.750 €	
43 438	Ativos fixos tangíveis Depreciações acumuladas		18.750 €



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

No ano N+1 deve-se reconhecer as depreciações do período e efetuar os testes de imparidade.

Quantia escriturada: $150.000 \text{ €} - (2 \times 18.750 \text{ €}) = 112.500 \text{ €}$

O justo valor menos os custos de vender assim como o valor de uso no ano N são superiores à quantia escriturada.

Pela depreciação do ano N+1			
64 643	Gastos de depreciação e amortização Ativos fixos tangíveis	18.750 €	
43 438	Ativos fixos tangíveis Depreciações acumuladas		18.750 €



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

No ano N+2 deve-se classificar o ativo como detido venda. O ativo não corrente detido para venda deve ser mensurado pelo menor de entre a sua quantia escriturada e o justo valor menos os custos de vender (NCRF 8 §. 15).

Contudo, imediatamente antes da classificação inicial do ativo como detido para venda, as quantias escrituradas do ativo devem ser mensuradas de acordo com as NCRF aplicáveis.



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

Quantia escriturada (N+2): $150.000 \text{ €} - (3 \times 18.750 \text{ €}) = 93.750 \text{ €}$

Perda por imparidade: $85.000 \text{ €} - 93.750 \text{ €} = 8.750 \text{ €}$

Note-se que, ao contrário do que refere a NCRF 12, relativamente aos **ativos não correntes detidos para venda**, o cálculo das perdas por imparidade leva em conta apenas o justo valor menos os custos de vender. Ou seja, **menospreza o valor de uso** (NCRF 8, §. 15).

Só depois se poderá classificar o ativo não corrente como detido para venda.



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

Pela depreciação do ano N+2

64 643	Gastos de depreciação e amortização Ativos fixos tangíveis	18.750 €	
43 438	Ativos fixos tangíveis Depreciações acumuladas		18.750 €

Pela perda por imparidade em N+2

65 655	Perdas por imparidade Em ativos fixos tangíveis	8.750 €	
43 439	Ativos fixos tangíveis Perdas por imparidade acumuladas		8.750 €



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

Pela classificação para ativo detido para venda			
43	Ativos fixos tangíveis		
438	Amortizações acumuladas	56.250 €	
46	Ativos não correntes detidos para venda		
463	Equipamento básico	93.750 €	
43	Ativos fixos tangíveis		
433	Equipamento básico		150.000 €

Pela classificação da perdas por imparidade acumuladas			
43	Ativos fixos tangíveis		
439	Perdas por imparidade acumuladas	8.750 €	
46	Ativos não correntes detidos para venda		
469	Perdas por imparidade acumuladas		8.750 €



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

No ano N+3, como o ativo já se encontra classificado como ativo não corrente detido para venda, **as depreciações cessam** (NCRF 8, §. 25).

De acordo com a NCRF 8 (§. 21) os **testes de imparidade devem continuar a ser efetuados**, e qualquer reforço ou reversão devem ser reconhecidas

Contudo, a **administração abandonou o plano de venda** em dezembro de N+3.



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

A entidade **deve deixar de classificar** o ativo não corrente como detido para venda (NCRF 8 §. 26). Nesta data o ativo **deve ser mensurado pelo valor mais baixo de entre** (NCRF 8, §. 27):

- a sua quantia escriturada antes da classificação como detido para venda, ajustada por qualquer depreciação que teria sido reconhecida;
- a sua quantia recuperável à data da decisão de não vender.



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

Depreciação em N+3: $85.000 \text{ €} / 5 \text{ anos restantes} = 17.000 \text{ €}$

Quantia escriturada em N+3: $85.000 - 17.000 \text{ €} = 68.000 \text{ €}$

Quantia recuperável em N+3: 91.000 €

Pela classificação para ativo detido para venda			
43	Ativos fixos tangíveis		
433	Equipamento básico	150.000 €	
46	Ativos não correntes detidos para venda		
469	Perdas por imparidade acumuladas	8.750 €	
43	Ativos fixos tangíveis		
438	Amortizações acumuladas		56.250 €
43	Ativos fixos tangíveis		
439	Perdas por imparidade acumuladas		8.750 €
46	Ativos não correntes detidos para venda		
463	Equipamento básico		93.750 €



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

Pela depreciação do ano N+3			
64 643	Gastos de depreciação e amortização Ativos fixos tangíveis	17.000 €	
43 438	Ativos fixos tangíveis Depreciações acumuladas		17.000 €



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

Reversão perda por imparidade: $91.000\text{€} - 68.000\text{€} = 23.000\text{€}$
(limite: 8.750€)

Pela reversão da perda por imparidade			
43 439	Ativos fixos tangíveis Perdas por imparidade acumuladas	8.750 €	
76 7625	Reversões Em ativos fixos tangíveis		8.750 €



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO I

No ano N+4 aplicando as regras da NCRF 7 e NCRF 12, procede-se ao registo das depreciações e testes de imparidade.

Depreciação: $(150.000 \text{ €} - 56.250 \text{ €} - 17.000 \text{ €} - 8.750 \text{ €} + 8.750 \text{ €})/4$
anos = 19.187,50 €

Quantia escriturada em N+4: $150.000 \text{ €} - (3 \times 18.750 \text{ €} + 17.000 \text{ €} + 19.187,50 \text{ €}) = 57.562,50 \text{ €}$

Quantia recuperável: 77.000 €

Pela depreciação do ano N+4			
64 643	Gastos de depreciação e amortização Ativos fixos tangíveis	19.187,50 €	
43 438	Ativos fixos tangíveis Depreciações acumuladas		19.187,50 €



Exercícios de Aplicação

CASO PRÁTICO II (adaptado de Farinha e Cascais, 2010)

A empresa Águas do Monte, SA tinha, para além da unidade fabril de águas de nascente, situada na Serra da estrela, uma outra unidade fabril, situada em Vila Real, dedicada à produção de águas gaseificadas.

Devido a condicionalismo no mercado internacional, principal destinatário deste tipo de produtos, no início de julho do ano N a administração decidiu descontinuar a unidade fabril de Vila Real, estando disponível para venda imediata. A unidade de Vila Real era composta por:



Exercícios de Aplicação

CASO PRÁTICO II (adaptado de Farinha e Cascais, 2010)

Descrição	Valor de custo	Ano de aquisição	Vida útil
Equip. básico	300.000 €	N-3	10 anos
Equip. transporte	50.000 €	N-2	4 anos
Equip. administrativo	50.000 €	N-2	8 anos
Edifício	500.000 €	N-3	20 anos
Terreno	125.000 €	N-3	

O justo valor menos os custos de vender da unidade fabril no final de junho do ano N foi avaliado em 720.000 €. Contudo, peritos qualificados e independentes avaliaram o terreno em 115.000 € e o edifício em 400.000 €. Revistas da especialidade indicaram que o valor do equipamento de transporte ascende a 15.000 €.



Exercícios de Aplicação

CASO PRÁTICO II (adaptado de Farinha e Cascais, 2010)

O processo negocial começou de imediato junto de um potencial cliente a um preço de venda base de 800.000 €, tendo sido já publicitado nos media esta intenção de venda.

Uma nova avaliação em 31 de dezembro de N atribuiu um justo valor à unidade fabril de 755.000 €, tendo o terreno sido avaliado em 128.000 €, o edifício em 417.000 € e o equipamento de transporte em 15.000 €.

Pretende-se o tratamento contabilístico da operação no ano N.



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO II (adaptado de Farinha e Cascais, 2010)

No caso concreto estamos perante uma **unidade geradora de caixa que vai ser descontinuada**, cumprindo os requisitos da NCRF 8 (§. 32).

A unidade fabril de Vila Real **deve ser reclassificada como uma unidade operacional descontinuada**, dado que a sua venda é altamente provável e representa uma linha de negócios separada.



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO II (adaptado de Farinha e Cascais, 2010)

De acordo com a NCRF 8 (§. 18) imediatamente antes da classificação inicial do ativo como detido para venda, as quantias escrituradas do ativo devem ser mensuradas de acordo com as NCRF aplicáveis.

Para efeitos de análise das perdas por imparidade deve ser seguido a NCRF 12, de acordo com as regras dos §§. 52 a 55.



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO II (adaptado de Farinha e Cascais, 2010)

Análise das quantias escrituradas em Julho do ano N:

Descrição	Valor de custo	Quota depreciação	Depreciações acumuladas		Quantia escriturada
			Dez. N-1	Jun. N	
Equip. básico	300.000 €	30.000 €	90.000 €	105.000 €	195.000 €
Equip. transporte	50.000 €	12.500 €	25.000 €	31.125 €	18.875 €
Equip. administrativo	50.000 €	6.250 €	12.500 €	15.625 €	34.375 €
Edifício	500.000 €	25.000 €	75.000 €	87.500 €	412.500 €
Terreno	125.000 €				125.000 €
Total	1.025.000 €	73.750 €	202.500 €	239.375 €	785.750 €

A quantia recuperável da unidade geradora de caixa em junho de N é de 720.000 €, gerando assim uma perda por imparidade global de 65.625 €.



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO II (adaptado de Farinha e Cascais, 2010)

Contudo, de acordo com a NCRF 12 (§. 49) os ativos individuais que constituem a unidade geradora de caixa devem ser testados quanto à imparidade e em primeiro lugar que a unidade.

Perdas por imparidade em ativos individuais:

- Equip. transporte: $15.000 \text{ €} - 18.750 \text{ €} = 3.750 \text{ €}$
- Edifício: $400.000 \text{ €} - 412.500 \text{ €} = 12.500 \text{ €}$
- Terreno: $115.000 \text{ €} - 125.000 \text{ €} = 10.000 \text{ €}$



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO II (adaptado de Farinha e Cascais, 2010)

A perda por imparidade restante de 39.375 € (65.625 € - 3.750 € - 12.500 € - 10.000 €) tem que ser repartida, numa base pro-rata relativamente à quantia escriturada de cada ativo restante da unidade (NCRF 12, §. 52).

Descrição	Quantia escriturada	Perda por imparidade	Quantia recuperável
Equip. básico	195.000 €	(*) 33.475 €	161.525 €
Equip. transporte	18.750 €	3.750 €	15.000 €
Equip. administrativo	34.375 €	5.900 €	28.475 €
Edifício	412.500 €	12.500 €	400.000 €
Terreno	125.000 €	10.000 €	115.000 €
Total	785.625 €	65.625 €	720.000 €

(*) $39.375 \text{ €} \times (195.000 \text{ €} / (195.000 \text{ €} + 34.375 \text{ €}))$



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO II (adaptado de Farinha e Cascais, 2010)

Lançamento em junho de N:

Pela depreciação dos 1º seis meses de N			
64 643	Gastos de depreciação e amortização Ativos fixos tangíveis	36.875 €	
43 438	Ativos fixos tangíveis Depreciações acumuladas		36.875 €

Pela perda por imparidade a junho de N			
65 655	Perdas por imparidade Em ativos fixos tangíveis	65.625 €	
43 439	Ativos fixos tangíveis Perdas por imparidade acumuladas		65.625 €



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO II (adaptado de Farinha e Cascais, 2010)

Lançamento em junho de N:

Pela reclassificação da unidade fabril			
46	Ativos não correntes detidos para venda		
469	Unidade fabril de Vila Real	785.750 €	
43	Ativos fixos tangíveis		
438	Depreciações acumuladas	239.250 €	
43	Ativos fixos tangíveis		
431	Terrenos		125.000 €
432	Edifício		500.000 €
433	Equipamento básico		300.000 €
434	Equipamento de transporte		50.000 €
435	Equipamento administrativo		50.000 €



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO II (adaptado de Farinha e Cascais, 2010)

Lançamento em junho de N:

Pela reclassificação das perdas por imparidade acumuladas			
43 439	Ativos fixos tangíveis Perdas por imparidade acumuladas	65.625 €	
46 469	Ativos não correntes detidos para venda Perdas por imparidade acumuladas		65.625 €

Após a reclassificação para ativos não correntes detidos para venda, cessa a depreciação (NCRF 8, §. 25).



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO II (adaptado de Farinha e Cascais, 2010)

Em dezembro de N o justo valor menos os custos de vender da unidade fabril de Vila Real era de 755.000 €.

Tal implica o apuramento de uma reversão de perda por imparidade de 35.000 € (755.000 € - 720.000 €).

Note-se que este valor é inferior ao montante inicialmente reconhecido de 65.625 €.

Pelo que, aparentemente, pode ser registado na totalidade como reversão pelo justo valor (NCRF 8, §. 22).



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO II (adaptado de Farinha e Cascais, 2010)

De acordo com a NCRF 8 (§. 23) a perda por imparidade reconhecida para um grupo para alienação deve reduzir ou aumentar a quantia escriturada dos ativos não correntes do grupo que estejam dentro do âmbito dos requisitos de mensuração da NCRF 8, **pela ordem de imputação definida na NCRF 12 (§. 48 e 58).**



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO II (adaptado de Farinha e Cascais, 2010)

Quanto ao equipamento de transporte não há que fazer qualquer reversão.

Quanto ao terreno e edifício o máximo de reversão é de 22.500 €.

O restante de 12.500 € será repartido numa base pro-rata relativamente à quantia escriturada dos ativos restantes (equipamento básico e administrativo).



Exercícios de Aplicação

RESOLUÇÃO DO CASO PRÁTICO II (adaptado de Farinha e Cascais, 2010)

Quadro resumo:

Descrição	Quantia escriturada	Perda por imparidade			Quantia recuperável
		Inicial	Reversão total	Limite	
Equip. básico	161.525 €	33.475 €	0 €	-10.626 €	150.899 €
Equip. transporte	15.000 €	3.750 €		0 €	15.000 €
Equip. administrativo	28.475 €	5.900 €		-1.874 €	26.601 €
Edifício	400.000 €	12.500 €	-17.000 €	-12.500 €	417.000 €
Terreno	115.000 €	10.000 €	-13.000 €	-10.000 €	115.000 €
Total	720.000 €	65.625 €	-35.000 €	-35.000 €	755.000 €

Pela reversão da imparidade em dezembro de N			
46	Ativos não correntes detidos para venda		
469	Perdas por imparidade acumuladas	35.000 €	
76	Reversões		
7628	Ativos não correntes detidos para venda		35.000 €



Plano da Sessão

2.6 – LOCAÇÕES



Plano da Sessão

2.6 Locações

2.6.1 SNC modelo geral: reconhecimento, mensuração e divulgação

2.6.1.1 Reconhecimento inicial e mensuração subsequente na ótica do locatário

2.6.1.2 Reconhecimento inicial e mensuração subsequente na ótica do locador

2.6.1.3 Vendas seguidas de locação

2.6.1.4 Divulgações

2.6.2 NCRF-PE e NC-ME: mensuração, reconhecimento e divulgação

2.6.3 Aspetos Fiscais



Locações: conceitos

A **locação** é um meio de financiamento dos locatários, que assumem, perante os locadores, a obrigação de realizar um conjunto de pagamentos em troca da fruição de ativos, por um determinado período de tempo, juridicamente detidos pelos locadores (Grenha *et al.*, 2009).



Locações: conceitos

Locação

FINANCEIRA

Locatário:

- direito de fruição;
- controlo do fluxo dos benefícios económicos futuros.

Locador: direito da posse jurídica

OPERACIONAL

**Substância sob a
forma**



NCRF 9 – modelo geral

A norma NCRF 9 tem como **objetivo**

prescrever, para locatários e locadores, o tratamento contabilístico das locações financeiras e operacionais.

Esta norma não se aplica às seguintes locações:

- Acordos de locação para explorar ou usar minérios, petróleo, gás natural e recursos similares não regeneráveis;
- Acordos de licenciamento; e
- Acordos de contratos de serviços que não transfiram o direito de usar ativos de uma parte contratante para outra.



Critérios de reconhecimento

A classificação da locação em financeira ou operacional é feita no **início da locação**, dependendo da substância da transação e não da forma do contrato (NCRF 9, §§. 10, 13).

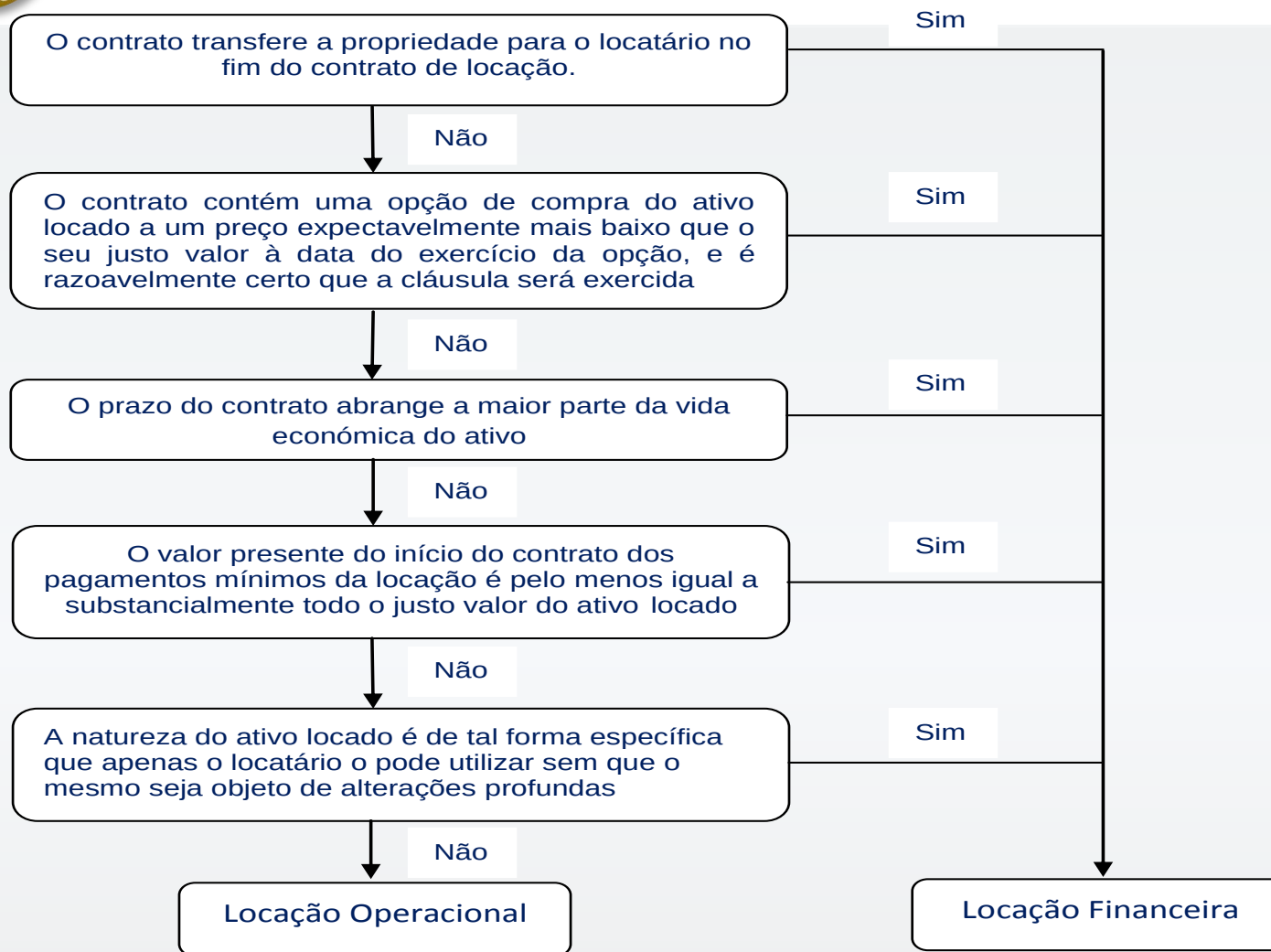
A **locação** será classificada como **financeira** se:

➤ substancialmente todos os benefícios e riscos inerentes à posse do ativo forem transferidos para o locatário (NCRF 9, §. 7).

Para tal verifica-se se todas as seguintes condição são cumpridas:



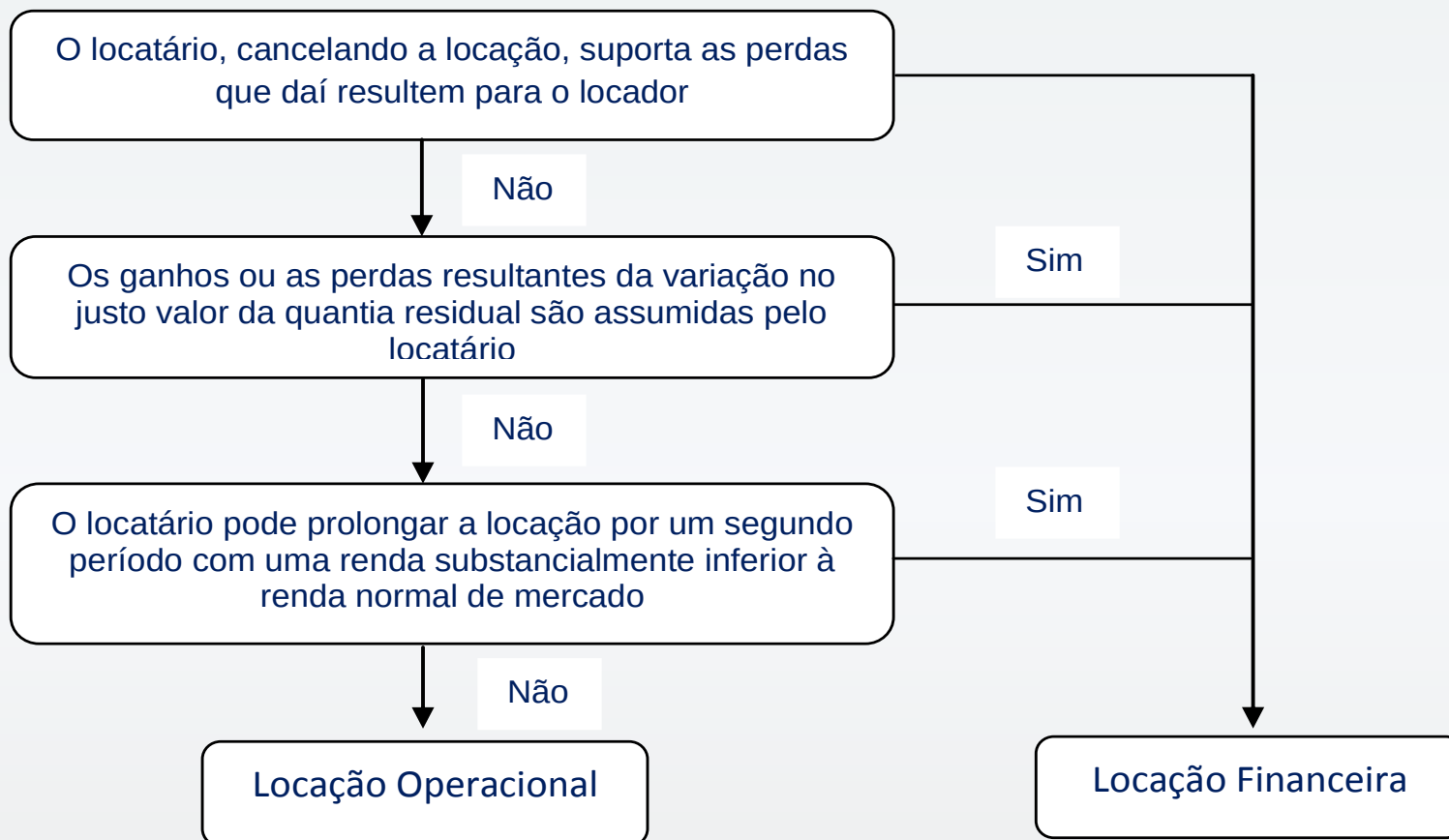
Critérios de reconhecimento





Critérios de reconhecimento

Adicionalmente, pode-se averiguar o cumprimento de mais condições:





Critérios de reconhecimento

Caso particular das locações de terrenos e edifícios

Para efeitos de classificação da locação em financeira e operacional, o terreno e o edifício são tratados **separadamente**

a menos que:

- A quantia do terreno seja imaterial;
- Os pagamentos da locação não poderem ser fiavelmente imputados entre os elementos terreno e edifício, separadamente.



Critérios de reconhecimento

Caso particular das locações de terrenos e edifícios

Quando o terreno tem uma vida económica indefinida, o elemento terreno é classificado como **locação operacional**, a menos que no final do prazo da locação o título de propriedade passe para o locatário.

O elemento edifício será classificado como locação financeira ou operacional consoante o cumprimento dos requisitos de reconhecimento.



Reconhecimento e Mensuração

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO - LOCATÁRIO

LOCAÇÃO FINANCEIRA

Reconhecimento como ativos e passivos pela mais baixa das quantias:

- ✓ justo valor da propriedade locada;
- ✓ valor presente dos pagamentos mínimos da locação

Custos diretos adicionados ao ativo

Contabilização dos pagamentos repartidos entre encargo financeiro e redução do passivo

Reconhecimento da depreciação:
NCRF 6 e 7

Imparidade: NCRF 12

LOCAÇÃO OPERACIONAL

As rendas pagas são reconhecidas como gastos numa base linear.



Reconhecimento e Mensuração

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO - LOCADOR

LOCAÇÃO FINANCEIRA

Reconhecer um ativo (conta a receber) por contrapartida de uma conta de resultados (ganho/perda) pelo valor do investimento líquido na locação.

Ganho/Perda = Investimento líquido na locação – quantia escriturada do ativo

Contabilização dos recebimentos repartidos entre rendimento financeiro e redução do ativo.

LOCAÇÃO OPERACIONAL

Os ativos são apresentados de acordo com a sua natureza original

Os rendimentos são reconhecidos nos resultados numa base linear ao longo da locação.

Custos diretos iniciais adicionados à quantia escriturada do ativo.

Depreciações: NCRF6 e NCRF 7



Vendas seguidas de Locação

Se uma **venda seguida de locação** culminar num **locação financeira**, o ganho ou perda deve ser:

Diferido e amortizado durante o prazo da locação

Se uma **venda seguida de locação** culminar num **locação operacional realizada ao justo valor**, o ganho ou perda deve ser:

Imediatamente reconhecido em resultados

Se uma **venda seguida de locação** culminar num **locação operacional realizada a um preço diferente do justo valor**:

Qualquer ganho é diferido e amortizado durante o período de uso do ativo

Qualquer perda é imediatamente reconhecida em resultados



Locações: divulgações

Ótica do locatário – locação financeira (NCRF 9, §. 28, 29):

- para cada categoria de ativo, a quantia escriturada líquida à data do balanço;
- uma reconciliação entre o total dos futuros pagamentos mínimos da locação à data do balanço, e o seu valor presente. Além disso, uma entidade deve divulgar o total dos futuros pagamentos mínimos da locação à data do balanço, e o seu valor presente, para cada um dos seguintes períodos.
 - ✓ não mais de um ano;
 - ✓ mais de um ano e não mais de cinco anos;
 - ✓ mais de cinco anos;



Locações: divulgações

Ótica do locatário – locação financeira (NCRF 9, §. 28, 29):

- as rendas contingentes reconhecidas como um gasto do período;
- o total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera receber por sublocações não canceláveis à data do balanço; e
- uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locatário incluindo, pelo menos, o seguinte:
 - ✓ a base pela qual é determinada a renda contingente a pagar;
 - ✓ a existência e cláusulas de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento; e
 - ✓ restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitam a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.



Locações: divulgações

Ótica do locatário – locação operacional (NCRF 9, §. 31):

- o total dos futuros pagamentos mínimos da locação nas locações operacionais não canceláveis para cada um dos seguintes períodos:
 - ✓ não mais de um ano;
 - ✓ mais de um ano e não mais de cinco anos;
 - ✓ mais de cinco anos;
- o total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera sejam recebidos nas sublocações não canceláveis à data do balanço;



Locações: divulgações

Ótica do locatário – locação operacional (NCRF 9, §. 31):

- pagamentos de locação e de sublocação reconhecidos como um gasto no período, com quantias separadas para pagamentos mínimos de locação, rendas contingentes, e pagamentos de sublocação;
- uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locatário incluindo, pelo menos, o seguinte:
 - a base pela qual é determinada a renda contingente a pagar;
 - a existência e cláusulas de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento; e
 - restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitem a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.



Locações: divulgações

Ótica do locador – locação financeira (NCRF 9, §. 41):

- uma reconciliação entre o investimento bruto na locação à data do balanço, e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber à data do balanço. Além disso, uma entidade deve divulgar o investimento bruto na locação e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber na data do balanço, para cada um dos períodos seguintes:
 - não mais de um ano;
 - mais de um ano e não mais de cinco anos;
 - mais de cinco anos;



Locações: divulgações

Ótica do locador – locação financeira (NCRF 9, §. 41):

- rendimento financeiro não obtido;
- os valores residuais não garantidos que acresçam ao benefício do locador;
- a dedução acumulada para créditos incobráveis dos pagamentos mínimos da locação a receber;
- as rendas contingentes reconhecidas como rendimento durante o período; e
- uma descrição geral dos acordos significativos de locação do locador.



Locações: divulgações

Ótica do locador – locação operacional (NCRF 9, §§. 49, 50):

- os futuros pagamentos mínimos da locação sob locações operacionais não canceláveis no agregado e para cada um dos períodos seguintes;
 - não mais de um ano;
 - mais de um ano e não mais de cinco anos;
 - mais de cinco anos;
- o total das rendas contingentes reconhecidas como rendimento durante o período;
- uma descrição geral dos acordos de locação do locador.



Locações: divulgações

Vendas seguidas de locação (NCRF 9, §. 59):

A descrição exigida dos acordos significativos de locação conduz à divulgação de cláusulas únicas ou invulgares do acordo ou das cláusulas das transações de venda seguida de locação.



NCRF-PE E NC-ME

Não existem diferenças significativas entre o SNC-modelo geral, a NCRF-PE e a NC-ME, com exceção das vendas seguidas de locação.

Caso uma empresa realize uma operação deste tipo, deverá recorrer à NCRF 9 (*Locações*)



Aspetos Fiscais

Artigo 25.º do
CIRC

- 1 - No caso de entrega de um bem objeto de locação financeira ao locador seguida de relocação desse bem ao mesmo locatário, não há lugar ao apuramento de qualquer resultado para efeitos fiscais em consequência dessa entrega, continuando o bem a ser depreciado ou amortizado para efeitos fiscais pelo locatário, de acordo com o regime que vinha sendo seguido até então.
- 2 - No caso de venda de bens seguida de locação financeira, pelo vendedor, desses mesmos bens, observa-se o seguinte:
 - a) Se os bens integravam os inventários do vendedor, não há lugar ao apuramento de qualquer resultado fiscal em consequência dessa venda e os mesmos são valorizados para efeitos fiscais ao custo inicial de aquisição ou de produção, sendo este o valor a considerar para efeitos da respetiva depreciação;
 - b) Nos restantes casos, é aplicável o disposto no n.º 1, com as necessárias adaptações.



Aspetos Fiscais

Artigo 13.º do DR 25/2009

- 1 - As depreciações ou amortizações dos bens objeto de locação financeira são gastos do período de tributação dos respetivos locatários, sendo-lhes aplicável o regime geral constante do Código do IRC e do presente decreto regulamentar.
- 2 - A transmissão dos bens locados, para o locatário, no termo dos respetivos contratos de locação financeira, bem como na relocação financeira prevista no artigo 25.º do Código do IRC, não determinam qualquer alteração do regime de depreciações ou amortizações que vinha sendo seguido em relação aos mesmos pelo locatário.



Exercícios de Aplicação

CASO PRÁTICO I

A empresa Alfa celebrou em janeiro de N um contrato de locação com a empresa Beta de uma máquina de corte e quinagem de chapa, nas seguintes condições:

- ✓ Pagamento imediato de 10.000 €
- ✓ Renda mensal de 2.500 €, durante 12 meses
- ✓ Opção de compra no final do contrato: 20.000 €
- ✓ Foi atribuído um período de vida útil de 6 anos.

Pretende-se a contabilização da operação na ótica do locatário e do locador.



Exercícios de Aplicação

O contrato configura uma locação operacional uma vez que o prazo do contrato não cobre a maior parte do período de vida útil do bem.

No caso das locações operacionais as rendas pagas são reconhecidas como gastos do período numa base linear.

No caso concreto, a **quantia total a despende**r será:

$$10.000 \text{ €} + 12 \text{ MESES} \times 2.500 \text{ €} = 40.000 \text{ €}.$$

Pelo **reconhecimento linear** teremos um montante de gastos mensais reconhecidos de 3.333, 33 € ($40.000 \text{ €} / 12$).



Exercícios de Aplicação

Lançamento na ótica do locatário:

Pela liquidação imediata de 10.000 €			
28 281	Diferimentos Gastos a reconhecer	10.000 €	
12	Depósitos à ordem		10.000 €

Pelo reconhecimento dos gastos mensais de locação			
62 6261	Fornecimentos e serviços externos Rendas e alugueres	3.333,33 €	
28 281	Diferimentos Gastos a reconhecer		833,33 €
12	Depósitos à ordem		2.500 €



Exercícios de Aplicação

Lançamento na ótica do locador:

A atividade principal da empresa Beta não é o aluguer de equipamento.

No caso de locações operacionais, os locadores apresentam os ativos locados de acordo com a sua natureza original.

O rendimento deve ser reconhecido em resultados numa base linear durante o prazo da locação.

Os demais custos, tais como depreciação e/ou amortização, são reconhecidos como gastos, seguindo a NCRF 6 (*Ativos Intangíveis*) e a NCRF 7 (*Ativos Fixos Intangíveis*).



Exercícios de Aplicação

Pelo recebimento imediato de 10.000 €			
12	Depósitos à ordem	10.000 €	
28 282	Diferimentos Rendimentos a reconhecer		10.000 €
Pelo reconhecimento dos gastos mensais de locação			
28 281 12	Diferimentos Rendimentos a reconhecer Depósitos à ordem	833,33 € 2.500 €	
78 7812	Outros rendimentos e ganhos Aluguer de equipamento		3.333,33 €



Exercícios de Aplicação

Pelo reconhecimento das depreciações do período			
64 643	Gastos de depreciações e amortizações Ativos fixos tangíveis	10.000 € (*)	
43 438	Ativos fixos tangíveis Depreciações acumuladas		10.000 €

(*) valor meramente hipotético



Exercícios de Aplicação

Caso Prático II

Em janeiro do ano N a empresa PILIN, SA efetuou um contrato de locação para um equipamento nas seguintes condições:

- ✓ Período de vida útil do bem 4 anos
- ✓ A propriedade do bem é transferida para o locatário no fim do contrato
- ✓ São efetuados quatro pagamentos de rendas anuais na quantia de 30.000 €
- ✓ Valor residual: 1.000 €
- ✓ Taxa de juro efetiva: 10%
- ✓ Valor do contrato: 100.000 €

Pretende-se a contabilização da operação no ano N



Exercícios de Aplicação

- O contrato configura uma locação financeira devido aos seguintes aspetos:
- ✓ O contrato transfere a propriedade para o locatário no fim do mesmo
 - ✓ A opção de compra será exercida com razoável certeza
 - ✓ O prazo do contrato abrange o mesmo período de vida útil
 - ✓ O valor presente dos pagamentos não é substancialmente diferente do justo valor do bem.



Exercícios de Aplicação

Cálculo do valor presente dos pagamentos mínimos da locação:

Descrição	Quantia	Fator de atualização	Valor presente
Renda de N	30.000 €	0.90909	27.272 €
Renda de N+1	30.000 €	0,82645	24.793 €
Renda de N+2	30.000 €	0,75131	22.539 €
Renda de N+3	30.000 €	0,68301	20.490 €
Valor residual	1.000 €	0,68301	683 €
Total			95.777 €



Exercícios de Aplicação

A locação financeira deve ser reconhecida no locatário pelo menor dos seguintes valores: justo valor ou valor presente dos pagamentos mínimos:

Pelo reconhecimento do ativo			
43 433	Ativos fixos tangíveis Equipamento básico	95.777 €	
25 2513	Financiamentos obtidos Locações financeiras		95.777 €



Exercícios de Aplicação

Cálculo do serviço da dívida (utilizando a taxa de juro efetiva):

Data	Capital no início	Renda	Juro	Amortização	Capital no fim
N	95.777 €	30.000 €	9.578 €	20.422 €	75.355 €
N+1	75.355 €	30.000 €	7.536 €	22.464 €	52.891 €
N+2	52.891 €	30.000 €	5.290 €	24.710 €	28.181 €
N+3	28.181 €	30.000 €	2.819 €	27.181 €	1.000 €



Exercícios de Aplicação

Pelo pagamento da 1ª renda			
25	Financiamentos obtidos		
2513	Locações financeiras	20.422 €	
69	Gastos de financiamento		
691	Juros suportados	9.578 €	
12	Depósitos à ordem		30.000 €

Pela depreciação do período de N			
64	Gastos de depreciação a amortização		
643	Ativos fixos tangíveis	23.944 € (*)	
43	Ativos fixos tangíveis		
438	Depreciações acumuladas		23.944 €

(*) $95.777 \text{ €} / 4 \text{ anos} = 23.944 \text{ €}$



Exercícios de Aplicação

Caso Prático III

A sociedade MercaTudo, SA é proprietária de um equipamento que possui um valor de custo de 200.000 € e em dezembro de N apresentava depreciações acumuladas de 40.000 €. O período de vida útil era de 10 anos.

Em janeiro de N+1 celebrou com a sociedade TrocaTudo, SA um contrato de lease-back, nos termos do qual vendeu a esta o referido equipamento por 180.000 €. A liquidação do contrato de locação será efetuada em 8 prestações anuais.

Pretende-se o tratamento contabilístico da operação em N+1 nos seguintes pressupostos:

Situação 1: o contrato de locação configura uma locação financeira

Situação 2: o contrato de locação configura uma locação operacional.



Exercícios de Aplicação

Situação 1:

O contrato de locação configura uma locação financeira. Logo, qualquer ganho ou perda é diferido e amortizado durante o prazo da locação.

Quantia escriturada em janeiro N+1: $200.000 \text{ €} - 40.000 \text{ €} = 160.000 \text{ €}$

Valor no contrato de locação: 180.000 €

Ganho na operação: $180.000 \text{ €} - 160.000 \text{ €} = 20.000 \text{ €}$

Quantia do ganho a reconhecer em N+1: $20.000 \text{ €} / 8 \text{ anos} = 2.500 \text{ €}$



Exercícios de Aplicação

Note-se que o bem tem um período de vida útil de 10 anos. Já foi depreciado 2 anos. Faltam 8 anos de depreciação que será a sua nova vida útil.

Quota de amortização: $180.000 \text{ €} / 8 \text{ anos} = 22.500 \text{ €}$

Lançamentos de N+1:

Pelo desreconhecimento do ativo			
43	Ativos fixos tangíveis		
438	Depreciações acumuladas	40.000 €	
12	Depósitos à ordem	180.000 €	
28	Diferimentos		
282	Rendimentos a reconhecer		20.000 €
43	Ativos fixos tangíveis		
433	Equipamento básico		200.000 €



Exercícios de Aplicação

Pela contabilização do contrato de locação			
43 433	Ativos fixos tangíveis Equipamento básico	180.000 €	
25 2513	Financiamentos obtidos Locações financeiras		180.000 €

Pelo reconhecimento do ganho do período			
28 282	Diferimentos Rendimentos a reconhecer	2.500 €	
78 7871	Outros rendimentos e ganhos Alienações		2.500 €



Exercícios de Aplicação

Pela depreciação do período de N			
64 643	Gastos de depreciação a amortização Ativos fixos tangíveis	22.500 €	
43 438	Ativos fixos tangíveis Depreciações acumuladas		22.500 €



Exercícios de Aplicação

Situação 2:

O contrato de locação configura uma locação operacional. Pressuponha-se que os 180.000 € correspondem ao justo valor. Logo, qualquer ganho ou perda é reconhecida de imediato.

Quantia escriturada em janeiro N+1: $200.000 \text{ €} - 40.000 \text{ €} = 160.000 \text{ €}$

Valor no contrato de locação: 180.000 €

Ganho na operação: $180.000 \text{ €} - 160.000 \text{ €} = 20.000 \text{ €}$



Exercícios de Aplicação

Lançamentos de N+1:

Pelo desreconhecimento do ativo			
43	Ativos fixos tangíveis		
438	Depreciações acumuladas	40.000 €	
12	Depósitos à ordem	180.000 €	
78	Outros rendimento e ganhos		
7852	Alienações		20.000 €
43	Ativos fixos tangíveis		
433	Equipamento básico		200.000 €



Plano da Sessão

2.7 – CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS OBTIDOS



Plano da Sessão

2.7 Custo de Empréstimos Obtidos

2.7.1 SNC modelo geral: reconhecimento, mensuração e divulgação

2.7.1.1 Reconhecimento e mensuração inicial

2.7.1.2 Início da capitalização

2.7.1.3 Suspensão da capitalização

2.7.1.4 Cessação da capitalização

2.7.1.5 Divulgações

2.7.2 NCRF-PE e NC-ME: mensuração, reconhecimento e divulgação

2.7.3 Aspetos fiscais



NCRF 10 – modelo geral

A NCRF 10 tem como **objetivo**



prescrever o tratamento contabilístico dos custos de empréstimos obtidos, nomeadamente, da descrição das circunstâncias que determinam o seu reconhecimento como **gasto** ou como **ativo**.



NCRF 10 – modelo geral

EXEMPLOS DE CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS OBTIDOS

- Juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazo;
- Amortização de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos;
- Amortização de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos;
- Encargos financeiros relativos a locações financeiras;
- Diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira até ao ponto em que sejam vistos como um ajustamento do custo dos juros.



Reconhecimento e Mensuração

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO INICIAL

REGRA GERAL

Os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como **gasto** no período em que sejam incorridos

TRATAMENTO ALTERNATIVO

Os custos dos empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica podem ser **capitalizados** e, portanto, adicionados ao custo inicial do ativo

ATIVO QUE SE QUALIFICA?

DIRETAMENTE ATRIBUÍVEIS?



Reconhecimento e Mensuração

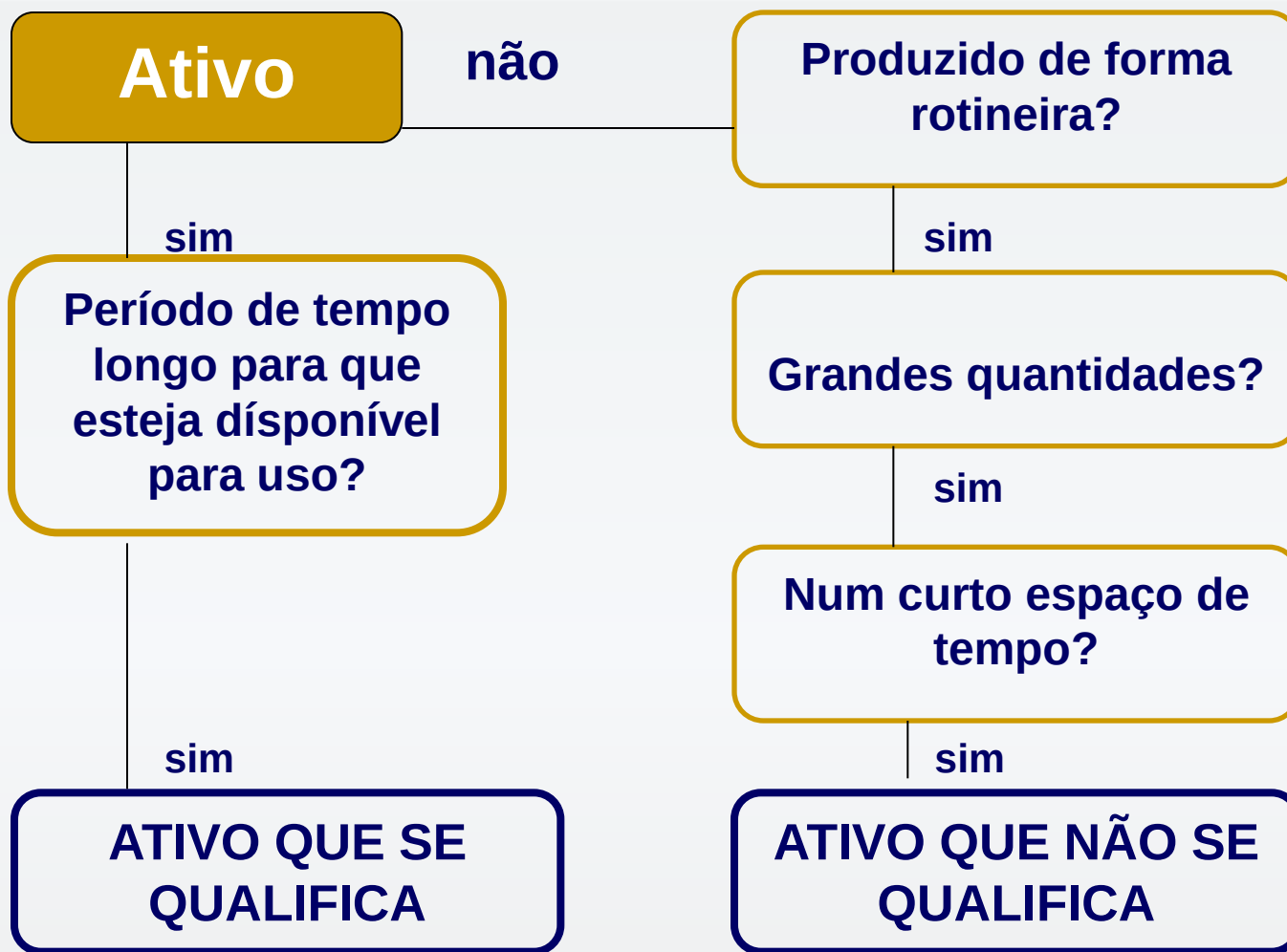
Ativo que se qualifica “é um ativo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda” (NCRF 10, §. 4).

Exemplos de ativos que se qualificam:

- Inventários;
- Ativos intangíveis;
- Ativos fixos tangíveis,



Reconhecimento e Mensuração





Reconhecimento e Mensuração

Diretamente atribuíveis: os custos de empréstimos obtidos diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo são aqueles relacionados com empréstimos especificamente contraídos para adquirir, construir ou produzir o ativo que se qualifica

Depois terá que cumprir a regra de reconhecimento:

- Ser provável que benefícios económicos futuros fluam para a entidade (que decorre da noção de ativo);
- Tais custos possam ser facilmente identificados e fiavelmente mensurados.



Reconhecimento e Mensuração

Se os fundos forem, entretanto, investidos, o custo capitalizável será:

Custo capitalizável = custo real do empréstimo – rendimento de investimento temporário

Se os fundos forem pedidos de forma geral:

Custo capitalizável – Dispendios com o ativo x taxa de capitalização



Reconhecimento e Mensuração

Neste caso a taxa de capitalização será:

a média ponderada dos custos de empréstimos obtidos que estejam em circulação durante o período em que o ativo se qualifica

Devendo-se cumprir a condição:

Custo capitalizável $\leq$ Custos de empréstimos obtidos incorridos nesse período



Reconhecimento e Mensuração

INÍCIO DA CAPITALIZAÇÃO	SUSPENSÃO DA CAPITALIZAÇÃO	CESSAÇÃO DA CAPITALIZAÇÃO
Os dispêndios com o ativo estejam a ser incorridos.	Nos períodos longos em que as atividades que sejam necessárias para preparar o ativo para o seu uso pretendido ou venda sejam interrompidas	Quando as operações que sejam necessárias para preparar o ativo para o seu uso pretendido ou venda já se encontrem finalizadas
Os custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos.		
As atividades que sejam necessárias para preparar o ativo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso.		



Divulgações

As demonstrações financeiras devem divulgar:

- ✓ A política contabilística adotada nos custos dos empréstimos obtidos;
- ✓ A quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período; e
- ✓ A taxa de capitalização usada para determinar a quantia do custo dos empréstimos obtidos elegíveis para capitalização.



NCRF-PE E NC-ME

Não existem **diferenças significativas** entre o SNC-modelo geral, a NCRF-PE.

A **NC-ME** não permite a **capitalização** dos custos de empréstimos obtidos.



Aspetos Fiscais

Artigo 26.º, n.º 2,
do CIRC

2 - No caso de os inventários requererem um período superior a um ano para atingirem a sua condição de uso ou venda, incluem-se no custo de aquisição ou de produção os custos de empréstimos obtidos que lhes sejam diretamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável.



Aspetos Fiscais

Artigo 2.º, n.º 5 do
DR 25/2009

5 - São, ainda, incluídos no custo de aquisição ou de produção, de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável, os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição ou produção de elementos referidos no n.º 1 do artigo anterior, na medida em que respeitem ao período anterior à sua entrada em funcionamento ou utilização, desde que este seja superior a um ano.



Exercícios de Aplicação

CASO PRÁTICO I

A empresa ALFA, SA para financiar a construção da sua sede decidiu contrair em janeiro do ano N um financiamento bancário no montante de 130.000 € que vence juros à taxa anual de 6%. O prazo do financiamento é de 12 meses.

A construção começou em janeiro do ano N e terminou em novembro do ano N, tendo-se incorrido nos seguintes gastos (em N):

- ✓ Materiais: 80.000 €
- ✓ Mão de obra: 30.000 €
- ✓ Depreciação: 20.000 €

À sede foi atribuído um período de vida útil de 20 anos.

Sabendo que o prazo médio de pagamento a fornecedores é de 60 dias, pretende-se o tratamento contabilístico relativo ao ano N



Exercícios de Aplicação

A construção sede é um ativo que se qualifica para a capitalização dos juros.

O financiamento bancário foi especificamente contraído para a construção da sede.

O início da capitalização ocorre em janeiro de N (data em que tanto a obra como o financiamento começaram).

A data de cessação da capitalização ocorre em novembro de N (data em que a construção termina).



Exercícios de Aplicação

Montante dos dispêndios efetivos (jan/N a nov/N):

- ✓ 60 dias correspondem a 2 meses (ano comercial), pressupondo compras lineares.
- ✓ Gastos com pessoal são pagos no fim de cada mês
- ✓ Gastos com depreciação não influenciam fluxos de tesouraria
- ✓ Dispêndios: $30.000 \text{ €} + (80.000 \text{ €} - 80.000 \text{ €} \times 2/11) = 95.455 \text{ €}$

Montante de juros a capitalizar em N: $95.455 \text{ €} \times 0,06 \times 11/12 = 5.250 \text{ €}$

Depreciação de N: $(135.250 \text{ €} / 20) \times 1/12 = 564 \text{ €}$



Exercícios de Aplicação

Pelo custo da obra

45 453	Investimentos em curso Ativos fixos tangíveis em curso	130.000 €	
74 741	Trabalhos para a própria empresa Ativos fixos tangíveis		130.000 €

Pelos juros de N incorridos

69 6911	Gastos e perdas de financiamento Juros de financiamentos obtidos	7.800 €	
12	Depósitos à ordem		7.800 €



Exercícios de Aplicação

Pela capitalização dos juros

45	Investimentos em curso		
453	Ativos fixos tangíveis em curso	5.250 €	
74	Trabalhos para a própria empresa		
741	Ativos fixos tangíveis		5.250 €

Pela transferência do ativo

43	Ativos fixos tangíveis		
432	Edifícios	135.250 €	
45	Investimentos em curso		
453	Ativos fixos tangíveis em curso		135.250 €



Exercícios de Aplicação

Pela depreciação de N			
64 643	Gastos de depreciação a amortização Ativos fixos tangíveis	564 €	
43 432	Ativos fixos tangíveis Edifícios		564 €



Exercícios de Aplicação

Caso Prático II

A empresa XPTO, SA dedica-se à atividade de construção civil, estando neste momento a efetuar a construção de um complexo habitacional. A obra começou em fevereiro de N e os pagamentos relativos aos dispêndios com a obra, durante este ano foram os seguintes:

- ✓ De janeiro a junho: 250.000 €
- ✓ De julho a outubro: 200.000 €
- ✓ De novembro a dezembro: 100.000 €

A obra apenas vai estar concluída em abril de N+1. Para financiar esta obra a empresa contraiu em fevereiro de N um financiamento de 400.000 € que vence juros à taxa anual de 5% a pagar no mês de março de N+1.



Exercícios de Aplicação

A empresa também utilizou durante o ano N os seguintes financiamentos:

- ✓ Conta caucionada 1: totalmente utilizada no valor de 140.000 € a uma taxa anual de juro de 6 %;
- ✓ Descoberto bancário: utilizado a 100% no valor 30.000 €, com taxa de juro anual de 9%;
- ✓ Contato de *leasing* da grua: 50.000 €, com taxa de juro anual de 5%.

Pretende-se o tratamento contabilístico no ano N.



Exercícios de Aplicação

A construção de um complexo habitacional é um ativo que se qualifica para efeitos de capitalização de juros.

A sua construção foi financiada por um financiamento especificamente contraído para o efeito, e um conjunto de financiamentos genéricos.

A NCRF 10 (§. 14) refere que no caso de financiamentos genéricos utilizados há necessidade de encontrar uma taxa de capitalização média ponderada dos empréstimos contraídos.



Exercícios de Aplicação

No caso concreto, o início da capitalização começou em fevereiro de N e cessa em abril de N+1.

O financiamento de 400.000 € é um financiamento especificamente contraído para obter o ativo que se qualifica. A taxa de capitalização é de 5%/ano.

Quanto aos financiamentos genéricos apenas a conta caucionada e o descoberto bancário podem ser tidos em conta.

O contrato de locação financeiro é específico de um outro ativo. Logo, não é elegível.



Exercícios de Aplicação

A taxa de capitalização destes financiamentos genéricos é:

$$\frac{140.000 \text{ €} \times 0,06 + 30.000 \text{ €} \times 0,09}{140.000 \text{ €} + 30.000 \text{ €}} = 6,53 \%$$

Juros incorridos em N:

Empréstimo: $400.000 \text{ €} \times 0,05 \times 11/12 = 18.333 \text{ €}$

Caucionada: $140.000 \text{ €} \times 0,06 = 8.400 \text{ €}$

Descoberto: $30.000 \text{ €} \times 0,09 = 2.700 \text{ €}$



Exercícios de Aplicação

Juros a capitalizar:

janeiro a junho: $250.000 \text{ €} \times 0,05 \times 6/12 = 6.250 \text{ €}$

julho a outubro: $150.000 \text{ €} \times 0,05 \times 4/12 = 2.500 \text{ €}$

julho a outubro: $50.000 \text{ €} \times 0,0653 \times 4/12 = 1.088 \text{ €}$

novembro a dezembro: $100.000 \text{ €} \times 0,0653 \times 2/12 = 1.088 \text{ €}$

Total a capitalizar de juros: $6.250 \text{ €} + 2.500 \text{ €} + 1.088 \text{ €} + 1.088 \text{ €} =$
 10.926 €



Exercícios de Aplicação

Pela contração do financiamento			
12	Depósitos à ordem	400.000 €	
25	Financiamentos obtidos		
2511	Empréstimos bancários		400.000 €

Pelos juros incorridos em N			
69	Gastos e perdas de financiamento		
6911	Juros de financiamento obtidos	18.333 €	
27	Outras contas a receber e a pagar		
2722	Credores por acréscimos de gastos		18.333 €



Exercícios de Aplicação

Pelos juros incorridos - conta caucionada e descoberto			
69 6911	Gastos e perdas de financiamento Juros de financiamento obtidos	11.100 €	
12	Depósitos à ordem		11.100 €

Pelos custos da obra incorridos em N			
36	Produtos e trabalhos em curso	550.000 €	
73 733	Variações nos inventários da produção Produtos e trabalhos em curso		550.000 €



Exercícios de Aplicação

Pelos juros capitalizados em N			
36	Produtos e trabalhos em curso	10.926 €	
73	Variações nos inventários da produção		
733	Produtos e trabalhos em curso		10.926 €



Exercícios de Aplicação

Caso Prático III

A empresa ABC, SA iniciou em junho de N a construção de uma nova nave de distribuição que estará terminada em dezembro de N+1. Os dispêndios incorridos em 2010 foram os seguintes:

✓1º trimestre: 100.000 €

✓2º trimestre: 150.000 €

✓3º trimestre: 100.000 €

✓4º trimestre: 200.000 €

Para o efeito a empresa em janeiro de N contraiu um financiamento bancário no valor de 550.000 € com uma taxa de juro anual de 6%, disponibilizado em duas tranches: 50% no início do 1º trimestre e 50% no início do 4º trimestre.



Exercícios de Aplicação

A empresa também utilizou os seguintes financiamentos:

- ✓ Conta caucionada: totalmente utilizada, no valor de 50.000 €, com taxa de juro anual de 6%
- ✓ Descoberto bancário: autorizado e utilizado, no valor de 40.000 €, com taxa de juro anual de 8%

Os excedentes de tesouraria são aplicados num depósito a prazo remunerado a uma taxa de juro anual de 4%.

Pretende-se o tratamento contabilístico no ano N.



Exercícios de Aplicação

A construção da nova nave de distribuição é um ativo que se qualifica para efeitos de capitalização de juros. A sua construção foi financiada por um financiamento especificamente contraído para o efeito, e um conjunto de financiamentos genéricos.

De acordo com a NCRF 10 (§. 14) no caso de financiamentos genéricos utilizados há necessidade de encontrar uma taxa de capitalização média ponderada dos empréstimos contraídos.

$$\frac{50.000 \text{ €} \times 0,06 + 40.000 \text{ €} \times 0,08}{50.000 \text{ €} + 40.000 \text{ €}} = 6,8(8) \%$$



Exercícios de Aplicação

Os excedentes de tesouraria foram aplicados num depósito a prazo. De acordo com NCRF 10 (§. 12) o montante de juros a capitalizar deve ser ajustado de qualquer rendimento gerado pelos fundos do empréstimo.

No caso concreto, o início da capitalização começou em junho de N e cessa em dezembro de N+1.



Exercícios de Aplicação

Juros capitalizáveis no ano N:

$$1^{\circ} \text{ T: } 100.000 \text{ €} \times 0,06 = 6.000 \text{ €}$$

$$2^{\circ} \text{ T: } 150.000 \text{ €} \times 0,06 \times 9/12 = 6.750 \text{ €}$$

$$3^{\circ} \text{ T: } 25.000 \text{ €} \times 0,06 \times 6/12 + 75.000 \text{ €} \times 0,068(8) \times 1/4 = 2.042 \text{ €}$$

$$4^{\circ} \text{ T: } 200.000 \text{ €} \times 0,06 \times 1/4 = 3.000 \text{ €}$$

Rendimentos auferidos:

$$1^{\circ} \text{ T: } 175.000 \text{ €} \times 0,04 \times 1/4 = 1.750 \text{ €}$$

$$2^{\circ} \text{ T: } 25.000 \text{ €} \times 0,04 \times 1/4 = 250 \text{ €}$$

$$\begin{aligned} \text{Juros a capitalizar: } & 6.000 \text{ €} + 6.750 \text{ €} + 2.042 \text{ €} + 3.000 \text{ €} - 1.750 \text{ €} - 250 \text{ €} = \\ & 15.792 \text{ €} \end{aligned}$$



Exercícios de Aplicação

Pelo custo da obra

45	Investimentos em curso		
453	Ativos fixos tangíveis em curso	550.000 €	
74	Trabalhos para a própria empresa		
741	Ativos fixos tangíveis		550.000 €

Pelos juros a capitalizar

45	Investimentos em curso		
453	Ativos fixos tangíveis em curso	15.792 €	
74	Trabalhos para a própria empresa		
741	Ativos fixos tangíveis		15.792 €



Exercícios de Aplicação

Caso Prático IV (Adaptado de Farinha, 2011)

A sociedade ALFA, SA negociou em março do ano N um empréstimo bancário, por 4 anos, destinado à aquisição de um terreno, para construção de uma nova nave industrial. De imediato iniciou o projeto para aprovação e início da construção, tendo as obras com as fundações iniciado em setembro. No ano N o montante de juros a capitalizar foi de 10.000 €.

Sabendo que a obra durante N+1 não avançou por existirem incertezas quanto à localização do trajeto ferroviário que estava previsto passar perto das instalações, o que fazer com os juros de N+1?

E se a obra tiver reinício em N+2, embora só incorra em dispêndios em N+3. Que fazer com os juros de N+2 e N+3?



Exercícios de Aplicação

Resolução:

Q1. Não se deve capitalizar. Há suspensão de capitalização (NCRF 10, §. 20).

Q2. Devem-se capitalizar (NCRF 10, §. 17).



Plano de Sessão

2.8 – PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO



Plano de Sessão

2.8 Propriedades de Investimento

2.8.1 SNC modelo geral: reconhecimento, mensuração e divulgação

2.8.1.1 Reconhecimento e mensuração inicial

2.8.1.2 Mensuração subsequente

2.8.1.2.1 Modelo do justo valor

2.8.1.2.2 Modelo do custo

2.8.1.2.3 Transferências para, ou de, propriedades de investimento

2.8.1.2.4 Desreconhecimento

2.8.1.3 Divulgação

2.8.2 NCRF-PE e NC-ME: mensuração, reconhecimento e divulgação

2.8.3 Aspetos fiscais



NCRF 11 – modelo geral

A **conta utilizada pelo SNC** para registar os diferentes tipos de propriedades de investimento é a conta “42 – Propriedades de Investimento”.

Reconhece “as propriedades de investimento, tais como terrenos e edifícios – ou parte de um edifício, ou ambos detidos com o objetivo de obter rendimentos através do arrendamento ou da valorização do capital ou para ambas as finalidades, e desde que não se destinem ao uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas, ou ainda para venda” (Franco, 2010).



NCRF 11 – modelo geral

As propriedades de investimento “são terrenos e edifícios que se destinam à obtenção de rendas ou para valorização, e que não integram o processo produtivo ou finalidades administrativas (ativos fixos tangíveis), ou para venda como negócio corrente da empresa (inventários)”.

(Grenha *et al.*, 2009)



NCRF 11 – modelo geral

Esta norma NCRF 11 tem como objetivo
prescrever o tratamento contabilístico de propriedades de
investimentos quanto ao seu reconhecimento, mensuração
e divulgação.

Esta norma não trata de matérias cobertas pela NCRF 9



NCRF 11 – modelo geral

Esta norma não se aplica a:

- Ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola
- Direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes



NCRF 11 – modelo geral

PROPRIEDADE DE INVESTIMENTO

A propriedade (terreno ou um edifício – ou arte de um edifício – ou ambos) detida (pelo dono ou pelo locatário num locação financeira) para obter rendas ou para a valorização do capital ou para ambas as finalidades, e não para:

- a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas;
- ou b) venda no curso ordinário do negócio” (NCRF 11, §. 5)

PROPRIEDADE OCUPADA PELO DONO

A propriedade detida (pelo dono ou pelo locatário numa locação operacional) para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas ” (NCRF 11, §. 5)



NCRF 11 – modelo geral

Propriedades de Investimento

- Terrenos detidos para valorização do capital a longo prazo;
- Terrenos detidos para uso futuro ainda não determinado;
- Edifício propriedade da entidade que tenha sido arrendado a terceiros (locação operacional);
- Edifício que esteja desocupado mas seja detido com o intuito de vir a ser arrendado a terceiros (locação operacional).



NCRF 11 – modelo geral

Propriedades de Investimento

- Terrenos detidos para valorização do capital a longo prazo;
- Terrenos detidos para uso futuro ainda não determinado;
- Edifício propriedade da entidade que tenha sido arrendado a terceiros (locação operacional);
- Edifício que esteja desocupado mas seja detido com o intuito de vir a ser arrendado a terceiros (locação operacional).



NCRF 11 – modelo geral

A PROPRIEDADE QUALIFICA-SE COMO PROPRIEDADE DE INVESTIMENTO?

JUÍZOS DE VALOR

- ✓ Propriedades constituídas por partes afetas a diferentes usos (uma detida para obter rendas ou para valorização de capital e outra parte ocupada pelo dono);
- ✓ Propriedades ocupadas por terceiros, mas que recebem serviços de apoio pela entidade proprietária;
- ✓ Propriedade arrendada pela empresa subsidiária à empresa-mãe.



NCRF 11 – modelo geral

PROPRIEDADES CONSTITUÍDAS POR PARTES AFETAS A DIFERENTES USOS

Se as diferentes partes puderem ser vendidas separadamente, **uma entidade deverá contabilizá-las separadamente.**

Caso contrário, apenas será classificada como propriedade de investimento, **se a parte ocupada pelo dono for insignificante**
(NCRF 11, §. 10).



NCRF 11 – modelo geral

PROPRIEDADES OCUPADAS POR TERCEIROS, MAS QUE RECEBEM SERVIÇOS DE APOIO PELA ENTIDADE PROPRIETÁRIA

A propriedade será classificada como propriedade de investimento se os serviços forem insignificantes em relação ao acordo como um todo. Caso contrário, será classificada como propriedade ocupada pelo dono (NCRF 11, §§. 11-13).



NCRF 11 – modelo geral

PROPRIEDADE ARRENDADA PELA EMPRESA SUBSIDIÁRIA À EMPRESA-MÃE

Nas contas individuais da empresa subsidiária a propriedade será classificada como propriedade de investimento.

Nas contas consolidadas não pode ser considerada propriedade de investimento
(NCRF 11, §. 15).



Reconhecimento e Mensuração

Regra geral de reconhecimento:

- ✓ Seja provável que benefícios económicos futuros fluam para a empresa.
- ✓ O custo inicial seja mensurado com fiabilidade.

O custo inicial inclui:

- ✓ Custo inicial de aquisição (preço de compra e outros diretamente atribuíveis).
- ✓ Custos subsequentes de adição, substituição e manutenção



Reconhecimento e Mensuração

Os custos iniciais de aquisição incluem (NCRF 17, §§. 20-21):

- Preço de compra;
- Outros dispêndios diretamente atribuíveis (remunerações profissionais, impostos relacionados com a transferência de propriedade – por exemplo, o IMT – outros custos de transação).



Reconhecimento e Mensuração

Não podem ser acrescentados ao custo inicial de uma propriedade de investimento (NCRF 11, §. 23):

- Custos de arranque;
- Perdas operacionais incorridas antes de a propriedade de investimento ter atingido o nível de ocupação previsto;
- Quantidades anormais de material, mão-de-obra e outros recursos consumidos na construção/desenvolvimento da propriedade.



Reconhecimento e Mensuração

CASOS PARTICULARES

**CUSTOS DE ASSISTÊNCIA DIÁRIA À
PROPRIEDADE DE INVESTIMENTO**

**Reconhecidos como gastos
(NCRF 11, §. 18)**



Reconhecimento e Mensuração

CASOS PARTICULARES

SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE UMA PROPRIEDADE DE INVESTIMENTO

**Podem ser reconhecidas como ativo
se
cumprirem os critérios de reconhecimento**

**A quantia escriturada de partes substituídas deve ser
desreconhecida**



Reconhecimento e Mensuração

CASOS PARTICULARES

INTERESSES DE PROPRIEDADE DETIDOS NUMA LOCAÇÃO E CLASSIFICADO COMO PROPRIEDADE DE INVESTIMENTO

O custo inicial deve estar de acordo com o prescrito para uma locação financeira (NCRF 9, §. 20), e corresponder ao menor dos seguintes dois valores:

- ✓ **Justo valor** da propriedade; e
- ✓ **Valor presente** dos pagamentos mínimos da locação.



Reconhecimento e Mensuração

CASOS PARTICULARES

TROCA DE ATIVOS

Regra geral, o custo do ativo intangível é o:

- Justo valor

Alternativamente

- Quantia escriturada do ativo cedido

Condições justificativas do tratamento alternativo:

- A transação carecer de substância comercial;
- O justo valor do ativo recebido não ser fiavelmente mensurável;
- O justo valor do ativo cedido não ser fiavelmente mensurável.



Mensuração Subsequente

Mensuração subsequente

Modelo do justo valor

Modelo do custo



Mensuração Subsequente

MODELO DO JUSTO VALOR:

- A sua utilização é incentivada;
- A avaliação do justo valor deve ser efetuada por um avaliador independente, com reconhecida e relevante qualificação profissional e experiência recente na localização e no tipo de propriedades sujeitas a avaliação.



Mensuração Subsequente

MODELO DO JUSTO VALOR:

- o justo valor “deve refletir as condições de mercado à data de balanço” sendo “específico do tempo relativo a uma determinada data”.
- a avaliação do justo valor deve ser anual à data do balanço.

QUANTIA ESCRITURADA = JUSTO VALOR



Mensuração Subsequente

MODELO DO JUSTO VALOR:

QUANTIA ESCRITURADA = JUSTO VALOR

- Não há lugar a depreciações;
- O justo valor é aferido:
 - Mercado ativo; ou
 - Na sua ausência:
 - Preços correntes num mercado ativo de propriedades de diferente natureza, condição ou localização;
 - Preços correntes de propriedades semelhantes em mercados menos ativos;
 - Projeções de fluxos de caixa descontados com base em estimativas fiáveis de futuros fluxos de caixa.



Mensuração Subsequente

MODELO DO CUSTO:

Após o reconhecimento e mensuração inicial, uma entidade deve mensurar as suas propriedades de investimento de acordo com os requisitos da NCRF 7:

$$QE = \text{Custo} - \text{Depreciações Acumuladas} - \text{Perdas por imparidade acumuladas}$$



Transferências

TRANSFERÊNCIAS PARA, OU DE, PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO DEVEM SER EFETUADAS QUANDO HOUVER UMA ALTERAÇÃO DE USO

- Começo de ocupação pelo dono de uma propriedade de investimento;
- Começo de desenvolvimento com vista à venda, para uma propriedade de investimento para inventários;
- Fim de ocupação pelo dono de uma propriedade de investimento;
- Começo de uma locação operacional para uma outra entidade, para uma transferência de inventários para propriedade de investimento;
- Fim de construção/desenvolvimento, para uma transferência de propriedade em construção para propriedade de investimento.



Transferências

TRANSFERÊNCIAS DE, E PARA, PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO

MODELO DO JUSTO VALOR

De PI para Inventários ou AFT:

- ✓ justo valor à data da transferência

De AFT para PI:

- ✓ deprecia e testa imparidade até à transferência.
- ✓ regista o justo valor à da transferência.
- ✓ à data da transferência qualquer diferença é tratada como revalorização (NCRF 7).

De inventários para PI:

- ✓ qualquer diferença entre QE e JV é reconhecida nos resultados

Conclusão de construção de PI:

- ✓ qualquer diferença entre QE e JV é reconhecida nos resultados

MODELO DO CUSTO

Qualquer transferência:

- ✓ quantia escriturada dos itens

Tratamento contabilístico de acordo com a NCRF 6 e a NCRF 7.



Desreconhecimento

Uma propriedade de investimento **deve ser desreconhecida:**

- Pela alienação; ou
- Quando tiver sido permanentemente retirada de uso .

Ganho: conta “7871 – Alienações”

Perda: conta “6871 – Alienações”



Divulgação

- ✓ Se aplica o modelo do justo valor ou o modelo do custo;
- ✓ Caso aplique o modelo do justo valor, se, e em que circunstâncias, os interesses de propriedade detidos em locações operacionais são classificados e contabilizados como propriedades de investimento;
- ✓ Quando a classificação for difícil (ver parágrafo 14), os critérios que usa para distinguir propriedades de investimento de propriedades ocupadas pelo dono e de propriedades detidas para venda no curso ordinário dos negócios;



Divulgação

- ✓ Os métodos e pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor de propriedades de investimento, incluindo uma declaração a afirmar se a determinação do justo valor foi ou não suportada por evidências do mercado ou foi mais ponderada por outros fatores (que a entidade deve divulgar) por força da natureza da propriedade e da falta de dados de mercado comparáveis;
- ✓ A extensão até à qual o justo valor da propriedade de investimento (tal como mensurado ou divulgado nas demonstrações financeiras) se baseia numa valorização de um avaliador independente que possua uma qualificação profissional reconhecida e relevante e que tenha experiência recente na localização e na categoria da propriedade de investimento que está a ser valorizada. Se não tiver havido tal valorização, esse facto deve ser divulgado;



Divulgação

- ✓ AS quantias reconhecidas nos resultados para:
 - ✓ rendimentos de rendas de propriedades de investimento;
 - ✓ gastos operacionais diretos (incluindo reparações e manutenção) provenientes de propriedades de investimento que geraram rendimentos de rendas durante o período; e
 - ✓ gastos operacionais diretos (incluindo reparações e manutenção) provenientes de propriedades de investimento que não geraram rendimentos de rendas durante o período.
 - ✓ a alteração cumulativa no justo valor reconhecido nos resultados com a venda de uma propriedade de investimento de um conjunto de ativos em que se usa o modelo do custo para um conjunto em que se usa o modelo do justo valor (ver parágrafo 34).



Divulgação

- ✓ A existência e quantias de restrições sobre a capacidade de realização de propriedades de investimento ou a remessa de rendimentos e proventos de alienação;
- ✓ Obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver propriedades de investimento ou para reparações, manutenção ou aumentos.



Divulgação

Se aplicar o modelo do justo valor:

- ✓ deve divulgar uma reconciliação entre as quantias escrituradas da propriedade de investimento no início e no fim do período;

Se aplicar o modelo do custo:

- ✓ os métodos de depreciação usados;
- ✓ as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
- ✓ a quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período;
- ✓ uma reconciliação da quantia escriturada da propriedade de investimento no início e no fim do período



Divulgação

Se aplicar o modelo do custo:

- ✓ O justo valor das propriedades de investimento. Nos casos excepcionais descritos no parágrafo 55, quando uma entidade não possa determinar o justo valor da propriedade de investimento com fiabilidade, ela deve divulgar:
 - ✓ uma descrição da propriedade de investimento;
 - ✓ uma explanação da razão pela qual o justo valor não pode ser determinado com fiabilidade; e
 - ✓ se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual seja altamente provável que o justo valor venha a recair.



NCRF-PE e NC-ME

Tanto a NCRF-PE, como a NC-ME são omissas nesta matéria



Aspetos Fiscais

Similar aos aspetos fiscais dos ativos intangíveis e ativos fixos tangíveis



Exercícios de Aplicação

Caso Prático I

A empresa ALFA, SA adquiriu em janeiro do ano N um armazém para arrendamento. As condições de compra foram as seguintes:

- ✓ valor de compra: 100.000 €
- ✓ 50% pago a pronto e aceite de 4 letras trimestrais no valor de 14.000 €
- ✓ IMT: 6.500 €
- ✓ Honorários de consultores jurídicos: 2.000 €
- ✓ Custos de notariado e registos: 5.000 €

A empresa adota o modelo do custo na valorização das suas propriedades de investimento. O período de vida útil é de 20 anos. A empresa considera que o valor do terreno corresponde a 25% do preço de aquisição.

Pretende-se o tratamento contabilístico no ano N.



Exercícios de Aplicação

O imóvel adquirido é uma propriedade de investimento (NCRF 11, §. 5). Uma propriedade de investimento deve ser mensurada inicialmente pelo seu custo, sendo que este inclui o preço de compra e qualquer dispêndio diretamente atribuível (por exemplo, honorários por serviços jurídicos, custos de transação, impostos) (NCRF 11, §. 20, 21).

Como o pagamento é diferido, o seu custo é o equivalente ao preço a dinheiro. Qualquer diferença é reconhecida como juros (NCRF 11, §. 24).



Exercícios de Aplicação

Sendo assim, a taxa de juro semestral implícita é:

$$50.000 \text{ €} = \frac{14.000 \text{ €}}{(1+i)} + \frac{14.000 \text{ €}}{(1+i)^2} + \frac{14.000 \text{ €}}{(1+i)^3} + \frac{14.000 \text{ €}}{(1+i)^4}$$

$$i = 4,6925\% / \text{trimestre}$$

O mapa de serviço de dívida virá:

Data	Capital em dívida	Aceite	Juro	Amortização
Jan/N	50.000 €	0 €	0 €	0 €
Mar/N	38.346 €	14.000 €	2.346 €	11.654 €
Jun/N	26.146 €	14.000 €	1.799 €	12.201 €
Set/N	13.372 €	14.000 €	1.227 €	12.773 €
Dez/N		14.000 €	628 €	13.372 €
Total		56.000 €	6.000 €	50.000 €



Exercícios de Aplicação

Os juros serão reconhecidos na conta 691 – Juros suportados.

O custo inicial da propriedade de investimento: $100.000 \text{ €} + 6.500 \text{ €} + 2.000 \text{ €} + 5.000 \text{ €} = 113.500 \text{ €}$.

O valor do terreno: $113.500 \text{ €} \times 25\% = 28.375 \text{ €}$

O valor do armazém: $113.500 \text{ €} - 28.375 \text{ €} = 85.125 \text{ €}$

Como a empresa adota o modelo do custo há que proceder ao cálculo da depreciação do período.

Depreciação do edifício: $85.125 \text{ €} / 20 \text{ anos} = 4.256 \text{ €}$



Exercícios de Aplicação

Pelo custo inicial do armazém

42	Propriedades de investimento		
421	Terrenos	28.375 €	
422	Edifícios	85.125 €	
27	Outras contas a receber e a pagar		
2711	Fornecedores de investimentos CG		100.000 €
12	Depósitos à ordem		13.500 €

Pelo pagamento inicial e aceites

27	Outras contas a receber e a pagar		
2711	Fornecedores de investimentos CG	100.000 €	
12	Depósitos à ordem		50.000 €
27	Outras contas a receber e a pagar		
2714	Fornecedores de investimentos – títulos pagar		50.000 €



Exercícios de Aplicação

Pelo pagamento dos aceites

27	Outras contas a receber e a pagar		
2714	Fornecedores de investimentos – títulos a pagar	50.000 €	
69	Gastos e perdas de financiamento		
691	Juros suportados	6.000 €	
12	Depósitos à ordem		56.000 €

Pela depreciação do período

64	Gastos de depreciação e amortização		
641	Propriedades de investimento	4.256 €	
42	Propriedades de investimento		
428	Depreciações acumuladas		4.256 €



Exercícios de Aplicação

Caso Prático II

Retomando o caso prático anterior, suponha que a empresa valoriza as propriedades de investimento pelo modelo do justo valor. Em 31 de dezembro do ano N o justo valor do armazém era 120.000 €. Em 31 de dezembro do ano N+1 o justo valor era de 115.000 €.

Pretende-se o tratamento contabilístico em N e N+1.



Exercícios de Aplicação

No modelo do justo valor não há lugar a registo de depreciações do período. Qualquer ganho ou perda proveniente do ajustamento do justo valor deve ser reconhecido nos resultados (NCRF 11, §. 37).

Lançamentos em N e N+1:

Pelo custo inicial do armazém			
42	Propriedades de investimento		
421	Terrenos	28.375 €	
422	Edifícios	85.125 €	
27	Outras contas a receber e a pagar		
2711	Fornecedores de investimentos CG		100.000 €
12	Depósitos à ordem		13.500 €



Exercícios de Aplicação

Pelo pagamento inicial e aceites			
27 2711	Outras contas a receber e a pagar Fornecedores de investimentos CG	100.000 €	
12	Depósitos à ordem		50.000 €
27 2714	Outras contas a receber e a pagar Fornecedores de investimentos – títulos pagar		50.000 €

Pelo pagamento dos aceites			
27 2714	Outras contas a receber e a pagar Fornecedores de investimentos – títulos a pagar	50.000 €	
69 691	Gastos e perdas de financiamento Juros suportados	6.000 €	
12	Depósitos à ordem		56.000 €



Exercícios de Aplicação

Pelo ajustamento de justo valor em 31/dez/N			
42	Propriedades de investimento		
421	Terrenos	1.625 €	
422	Edifícios	4.875 €	
77	Ganhos por aumentos de justo valor		
773	Em propriedades de investimento		6.500 €

Pelo ajustamento de justo valor em 31/dez/N+1			
66	Perdas por reduções de justo valor		
663	Em propriedades de investimento	5.000 €	
42	Propriedades de investimento		
421	Terrenos		1.250 €
422	Edifícios		3.750 €



Exercícios de Aplicação

Caso Prático III

Retomando o caso prático II, no pressuposto de aplicação do modelo do justo valor. Em N+2, o contrato de arrendamento cessou e a empresa ALFA, SA afetou o armazém para uso próprio da sua atividade industrial. O seu justo valor à data da alteração do uso era de 115.000 €.

Pretende-se o tratamento contabilístico em N+2.



Exercícios de Aplicação

Neste caso, a transferência é efetuada ao justo valor do ativo à data da alteração do uso (NCRF 11, §. 62).

Pela transferência do ativo			
43	Ativos fixos tangíveis		
431	Terrenos	28.750 €	
432	Edifícios	86.250 €	
42	Propriedades de investimento		
421	Terrenos		28.750 €
422	Edifícios		86.250 €

A partir desta data, aplica-se a NCRF 7 (*Ativos Fixos Tangíveis*).



Exercícios de Aplicação

Exercício IV

A empresa ALFA, SA detém um escritório registado em Ativos Fixos Tangíveis pela quantia escriturada de 63.000 € (Custo: 80.000 €; Depreciações Acumuladas: 16.000 €; Perdas por imparidade acumuladas: 1.000 €) e um período de vida útil de 10 anos. Em junho do ano N surgiu a possibilidade de arrendar o escritório à empresa BETA, SA. O justo valor à data do contrato de arrendamento era de 61.000 €. Os restantes justos valores referidos a 31 de dezembro de N e N+1 são 59.000 € e 61.000 €, respetivamente.

Pretende-se o tratamento contabilístico no ano N e N+1.



Exercícios de Aplicação

Se uma propriedade ocupada pelo dono se tornar uma propriedade de investimento que seja escriturada pelo justo valor, uma entidade deve aplicar a NCRF 7 até à data da alteração de uso. A entidade deve tratar qualquer diferença nessa data entre a quantia escriturada da propriedade e o seu justo valor da mesma forma que uma revalorização de acordo com a NCRF 7 (NCRF 11, §. 63).



Exercícios de Aplicação

Depreciação do período até junho/N: $63.000 \text{ €} / 8 \times (6/12) = 3.938 \text{ €}$

Imparidades a 30 de junho/N: $61.000 \text{ €} > (80.000 \text{ €} - 19.938 \text{ €} - 1.000 \text{ €})$, há apenas que reverter a perda por imparidade de 1.000 €

Diferença entre a quantia escriturada e o justo valor em junho/N: 938 €

Excedente de revalorização: 938 €

Como a empresa adota o modelo do justo valor, as depreciações cessam.

Variação no justo valor em dez/N: $- 2.000 \text{ €}$

Anulação do excedente de revalorização: 938 €

Perda por redução do justo valor: 1.062 €

Variação no justo valor em dez./N+1: 2.000 €

Ganhos por aumentos de justo valor: 2.000 €



Exercícios de Aplicação

Pela depreciação do período			
64 643	Gastos de depreciação e amortização Ativos fixos tangíveis	3.938 €	
43 438	Ativos fixos tangíveis Depreciações acumuladas		3.938 €

Pela reversão da perda por imparidade – junho/N			
43 439	Ativos fixos tangíveis Perdas por imparidade acumuladas	1.000 €	
76 7625	Reversões Em ativos fixos tangíveis		1.000 €



Exercícios de Aplicação

Pela transferência da propriedade de investimento – junho/N

42	Propriedades de investimento		
422	Edifícios	61.000 €	
43	Ativos fixos tangíveis		
438	Depreciações acumuladas	19.938 €	
43	Ativos fixos tangíveis		
432	Edifícios		80.000 €
58	Excedentes de revalorização		
5811	Antes de impostos		938 €



Exercícios de Aplicação

Pelo ajustamento do justo valor – dez/N			
58	Excedentes de revalorização		
5811	Antes de impostos	938 €	
66	Perdas por redução de justo valor		
663	Em propriedades de investimento	1.061 €	
42	Propriedades de investimento		
422	Edifícios		2.000 €

Pelo ajustamento de justo valor – dez/N+1			
42	Propriedades de investimento		
422	Edifícios	2.000 €	
77	Ganhos por aumentos de justo valor		
773	Em propriedades de investimento		2.000 €



OBRIGADO PELA VOSSA ATENÇÃO!

Revisão das Normas Contabilísticas

DIS 1613



Graça Azevedo e Jonas Oliveira

Setembro de 2013