Revisão das Normas Contabilísticas

PER 0113



Graça Azevedo e Jonas Oliveira

Novembro de 2013

Plano da Sessão

2.17 – Subsídios do Governo

2.18 – Imposto sobre o Rendimento

2.19 – Instrumentos Financeiros

2.20 – Benefícios aos empregados

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Plano da Sessão

2.17 – Subsídios do Governo

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Plano da Sessão

2.17 – Subsídios do Governo

- 2.17.1 - SNC modelo geral: mensuração reconhecimento e divulgação
  - 2.17.1.1 – Mensuração
  - 2.17.1.2 – Reconhecimento
    - 2.17.1.2.1 – Subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos
    - 2.17.1.2.2 – Subsídios relacionados com rendimentos
    - 2.17.1.2.3 – Subsídios não monetários
  - 2.17.1.3 – Reembolso de Subsídios do Governo
  - 2.17.1.4 – Divulgações
- 2.17.2 – NCRF-PE e NCRF-ME: mensuração reconhecimento e divulgação
- 2.17.3 – Aspetos Fiscais
- 2.17.4 – Exercícios de Aplicação

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

2.17.1 – Mensuração, reconhecimento e divulgação

Esta norma tem por **objetivo**



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

(NCRF 22: §1)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

A NCRF 22 estabelece:

- ✓ Âmbito da sua aplicação
- ✓ Regras de apresentação dos subsídios
- ✓ Exigências de divulgação

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

Esta Norma não trata:

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

(NCRF 22, § 3)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

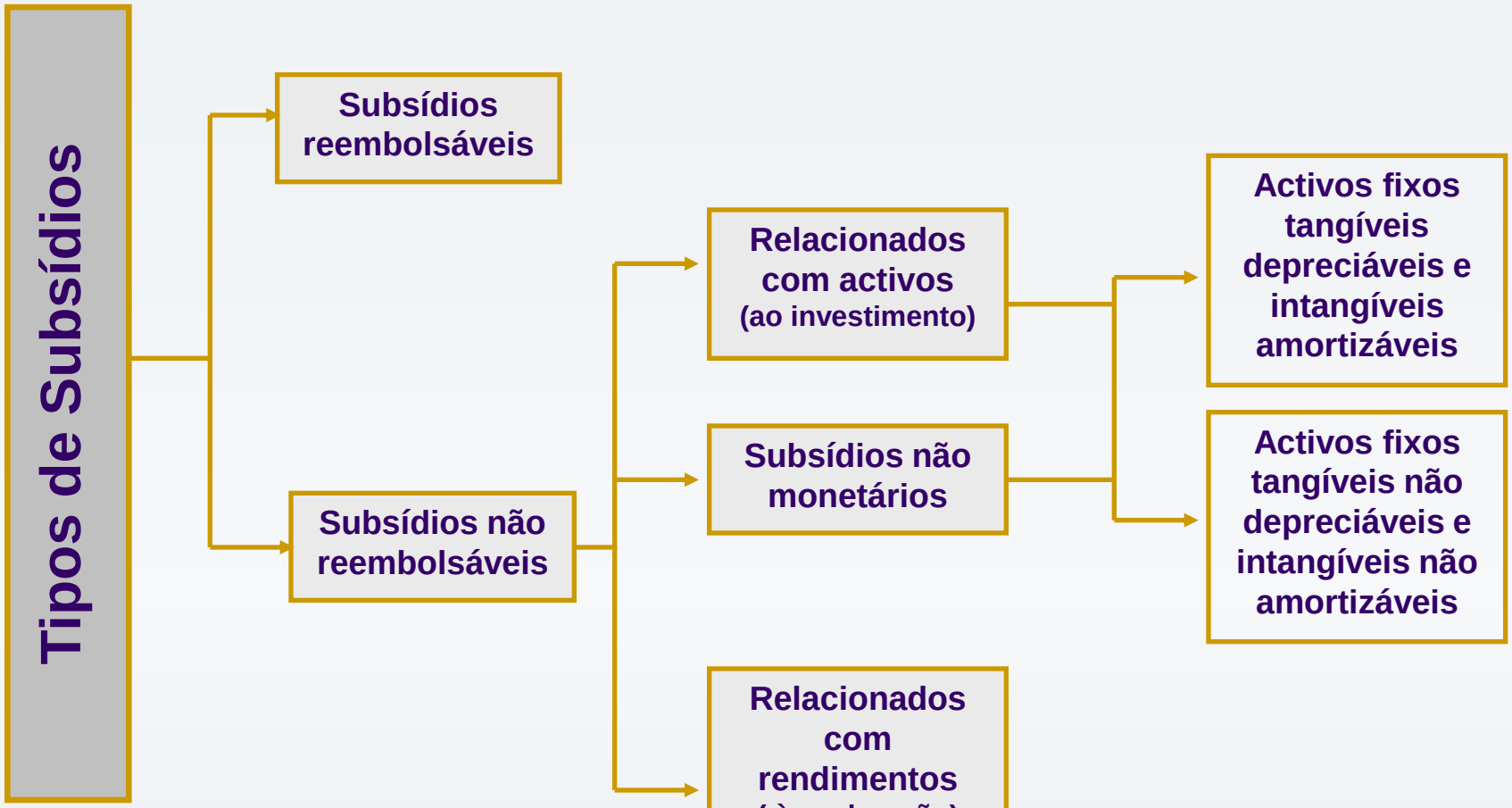
2.17.1.1 – Mensuração

Os subsídios do Governo são **classificados** de diversas formas, sendo o **tratamento contabilístico diferenciado** conforme o tipo de subsídio.

Os subsídios podem ser esquematicamente classificados nos seguintes tipos:

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral



Fonte: (Carvalho e Azevedo, 2010)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

2.17.1.2 – Reconhecimento

Relativamente ao **reconhecimento inicial** dos subsídios, a NCRF 22 (§ 8) refere que os subsídios do Governo, incluindo os não monetários pelo justo valor, **só** devem ser reconhecidos **após existir segurança** de que:

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

b) os subsídios serão recebidos.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

2.17.1.2 – Reconhecimento

Um subsídio do Governo **não é reconhecido**, até que haja segurança razoável de que a entidade cumprirá as condições a ele associadas, e que o subsídio será recebido.

O recebimento de um subsídio não proporciona ele próprio prova conclusiva de que as condições associadas ao subsídio tenham sido ou serão cumpridas

(NCRF 22: §9)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

2.17.1.2 – Reconhecimento

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

(NCRF 22: §10)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

2.17.1.2.1 – Subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos

Os Subsídios do Governo não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis e intangíveis devem ser inicialmente reconhecidos nos Capitais Próprios



subsequentemente

o tratamento dependerá do tipo de ativos a que o subsídio se refere:

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

Subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos

Referentes a ativos fixos tangíveis depreciáveis e intangíveis com vida útil definida	**Imputados numa base sistemática como rendimentos** durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem.
Referentes a ativos fixos tangíveis não depreciáveis e intangíveis com vida útil indefinida	**Mantidos nos Capitais Próprios**, exceto se a respetiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade.

Fonte: (Carvalho e Azevedo, 2010)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

2.17.1.2.1 – Subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos

Os subsídios relacionados com **ativos não depreciáveis**, os mesmos podem requerer o cumprimento de certas obrigações.

Nestes casos, os subsídios serão **reconhecidos** como rendimento durante os períodos que suportam o custo de satisfazer as obrigações.

(NCRF 22: § 16)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

2.17.1.2.1 – Subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos

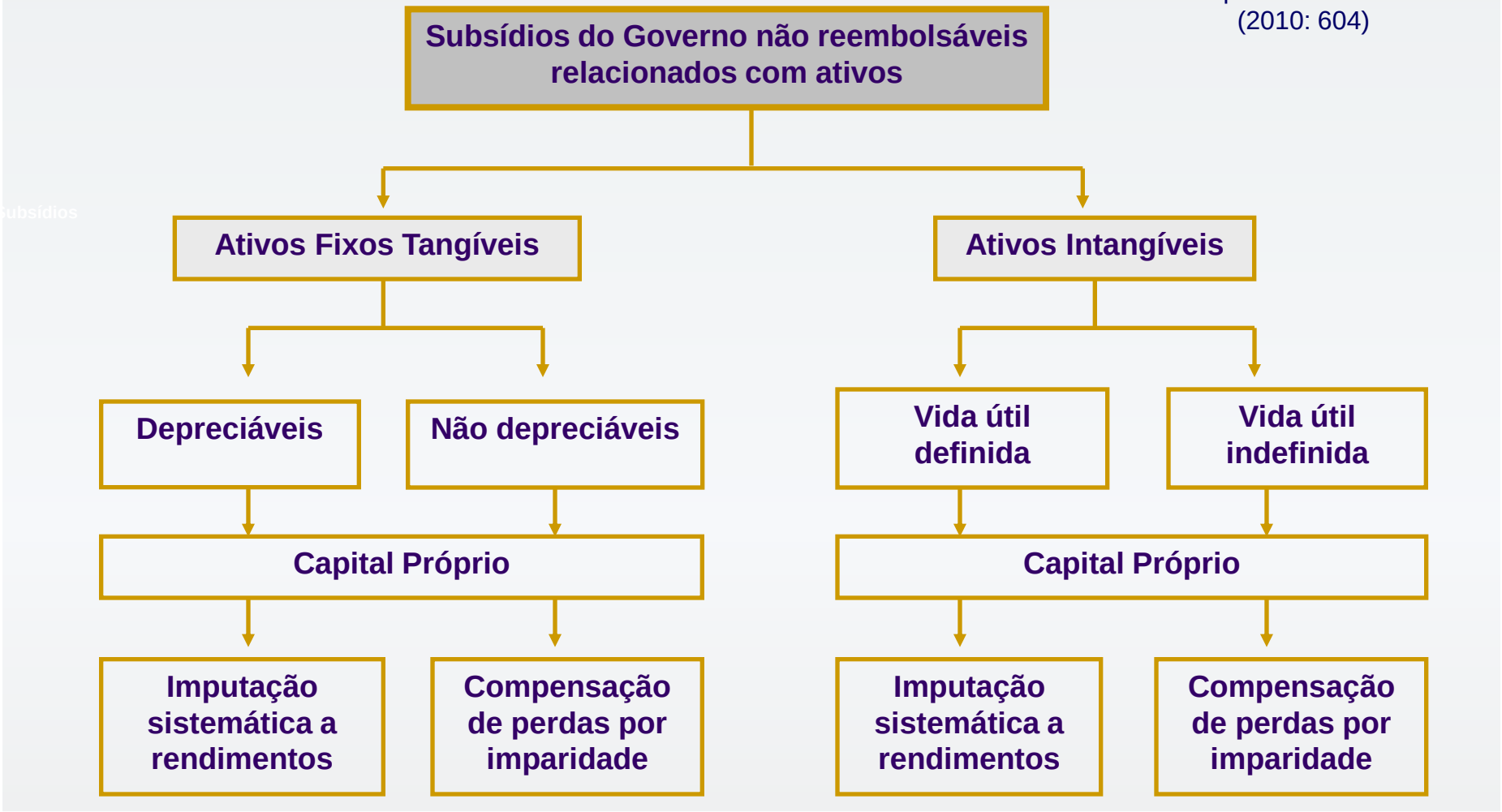
Exemplo:

Um subsídio para a **aquisição de terrenos** pode ser condicionado pela construção de um edifício no local, podendo ser apropriado reconhecê-lo como rendimento durante o período de vida útil do edifício.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

Fonte: Adaptado de Gomes e Pires, (2010: 604)



© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

No início de janeiro de N a empresa ArcoBela, Lda. adquiriu uma máquina industrial por 650.000 €, para a qual obteve um subsídio não reembolsável de 195.000 €.

Sabe-se que a máquina tem uma vida útil estimada de 10 anos e é depreciada usando o método da linha reta.

Pedido:

Registar as operações relativas a N, à luz da NCRF 22.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Janeiro do ano N

Pela aquisição da máquina			
	43	Ativos Fixos Tangíveis	
	433	Equipamento Básico	
a	27	Outras Contas a Receber e a Pagar	
	271	Fornecedores de Investimentos	
	2711	Contas Gerais	650.000 €

Pelo recebimento do Subsídio			
	12	Depósitos à Ordem	
a	59	Outras Variações no Capital Próprio	
	593	Subsídios	
	5931	Não Reembolsável	195.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

No final do ano N

Pela depreciação da máquina			
	64	Gastos de Depreciação e de Amortização	
	642	Ativos Fixos Tangíveis	
a	43	Ativos Fixos Tangíveis	
	438	Depreciações Acumuladas	65.000 €*

(*) 650.000/10 = 65.000

O Subsídio como diz respeito a um ativo fixo tangível depreciável deve ser imputado numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-lo com os gastos relacionados que se pretende que ele compense.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Assim, o registo contabilístico será:

Pela imputação do subsídio a rendimentos			
	59	Outras Variações no Capital Próprio	
	593	Subsídios	
	5931	Não Reembolsável	
a	78	Outros rendimentos e Ganhos	
	788	Outros	
	7883	Imputação de Subsídios para investimentos	19.500 €*

(*) 195.000/10 = 19.500

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

2.17.1.2.2 – Subsídios relacionados com rendimentos

Os subsídios do Governo relacionados com rendimentos (ou à exploração) devem ser **reconhecidos** na DR

durante os períodos contabilísticos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

2.17.1.2.2 – Subsídios relacionados com rendimentos

Os subsídios associados ao reconhecimento de gastos específicos são **reconhecidos**



como rédito no mesmo período do gasto relacionado.

(NCRF 22, § 15)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

Subsídios relacionados com rendimentos

Gastos incorridos em períodos anteriores	Reconhecer em rendimentos do período (conta 75).
Gastos parcialmente incorridos em períodos anteriores	Reconhecer a parte relacionada com os gastos já incorridos (período e anteriores) como rendimentos do período (conta 75). Reconhecer a parte dos gastos ainda não incorridos em rendimentos a reconhecer (conta 282).
Gastos ainda não incorridos	Registar em rendimentos a reconhecer (conta 282), transferindo para resultados à medida da sua realização.

Fonte: (Carvalho e Azevedo, 2010)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

A Empresa Mãos de Fada, Lda. recebeu um subsídio no montante de 60.000 € para formação profissional. Um terço da formação foi realizado no ano N-1, outro terço foi realizado no corrente exercício e o último terço será realizado no próximo exercício

Pedido:

Registar as operações enunciadas à luz da NCRF 22.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Como se trata de um subsídio referente a gastos já incorridos e gastos a incorrer, teremos de reconhecer o valor do subsídio recebido em:

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

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

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Assim temos:

Pelo registo do subsídio:				
	12	Depósitos à Ordem	60.000 €	
a	75	Subsídios à Exploração		
	751	Subsídios do estado e Outros Entes Públicos		40.000 €
a	28	Diferimentos		
	282	Rendimentos a Reconhecer		20.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

2.17.1.2.3 – Subsídios não monetários

Um subsídio do Governo pode tomar a forma de transferência de um ativo **não monetário**, tal como terrenos ou outros recursos, para uso da entidade.

Nestas circunstâncias é usual avaliar o **justo valor do ativo** não monetário e **contabilizar quer o subsídio quer o ativo por esse justo valor**.

(NCRF 22, § 21).

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

Subsídios não monetários

Subsídios não Monetários	**Reconhecimento inicial do subsídio e do ativo pelo justo valor**. Caso o justo valor não possa ser fiavelmente determinado, o subsídio e o ativo são contabilizados pelo seu valor nominal. O subsídio é **inicialmente reconhecido em Capitais Próprios** (conta 593) e, posteriormente, seguir o tratamento dos subsídios para ativos.

Fonte: (Carvalho e Azevedo, 2010)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

A Câmara Municipal de Castro Rude cedeu, no início do ano N, um terreno à empresa TuboxPil, S.A., num parque industrial, como forma de subsidiar a sua implementação no município.

A TuboxPil, S.A., pretende com este terreno construir um pavilhão destinado à sua atividade laboral, tendo este um período de vida útil de 50 anos.

Uma empresa vizinha adquiriu um terreno idêntico ao cedido à TuboxPil, S.A., por 250.000 €.

Pedido:

Registar as operações relativas a N à luz da NCRF 22.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

No caso específico, a empresa TuboxPil, S.A., recebeu um subsídio mediante a transferência de um ativo, o que significa que o valor do subsídio será exatamente igual ao valor do ativo, sendo o mesmo mensurado ao justo valor.

Sendo o justo valor do terreno de 250.000 € (valor do terreno com idênticas condições), temos:

Pelo registo do Terreno:			
	43	Ativos Fixos Tangíveis	
	431	Terrenos e Recursos Naturais	
a	59	Outras Variações no Capital Próprio	
	593	Subsídios	250.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Como o subsídio é **não reembolsável** e está relacionado com um ativo fixo tangível não depreciável, deve o mesmo ser **inicialmente** reconhecido nos Capitais Próprios e, **subsequentemente**, mantido nesta rubrica, exceto se a respetiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Contudo, como o terreno foi **doado para a construção do pavilhão** e que este tem uma vida útil de 50 anos, vamos imputar o valor do subsídio a rendimentos ao longo da vida útil do referido pavilhão.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Assim, temos no final do ano N:

Pela e imputação do Subsídio a Rendimentos referente ao ano N:			
	59	Outras Variações no Capital Próprio	
	593	Subsídios	
a	78	Outros rendimentos e Ganhos	
	788	Outros	
	7883	Imputação de Subsídios para investimentos	5.000 €*

(*) 250.000 / 50 = 5.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

2.17.1.2.4 – Subsídios reembolsáveis

Os **Subsídios do Governo reembolsáveis** são contabilizados como Passivos. No caso de estes subsídios se destinarem a ativos e adquirirem a condição de não reembolsáveis, deverão ser transferidos para Capitais Próprios, de acordo com o tratamento já referido para os subsídios do Governo não reembolsáveis.

(NCRF 22, § 13).

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

2.17.1.2.4 – Subsídios reembolsáveis

Um **subsídio reembolsável** não é mais do que um financiamento obtido por parte do Governo, em geral, com condições vantajosas como são o juro a uma taxa zero ou bonificada, pelo que se enquadra no conceito de passivo financeiro e, como tal, deverá se mensurado nos termos da NCRF 27 – Instrumentos Financeiros.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

Subsídios reembolsáveis

Subsídios Reembolsáveis	**Reconhecidos no passivo** (ao **custo ou custo amortizado**) (258). No caso de estes subsídios **adquirirem a condição de não reembolsáveis**, deverão ser **transferidos para capitais próprios (593)**, de acordo com o tratamento já referido para os subsídios do Governo não reembolsáveis.

Fonte: (Carvalho e Azevedo, 2010)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

A Empresa StorProf Lda. realizou, no início do ano N, um investimento na aquisição de uma máquina industrial no valor de 500.000€, com vida útil de 10 anos.

Para o efeito, recebeu um subsídio, no valor de 250.000 € sem pagamento de juros e encargos e com amortizações semestrais e postecipadas. O Subsídio tem o prazo de 6 anos com 2 anos de carência.

Pedido:

Registar as operações relativas a N à luz da NCRF 22.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Como estamos perante um subsídio reembolsável, é contabilizado como passivo – empréstimos obtidos.

Pela aquisição da máquina			
	43	Ativos Fixos Tangíveis	
	433	Equipamento Básico	
a	27	Outras Contas a Receber e a Pagar	
	271	Fornecedores de Investimentos	
	2711	Contas Gerais	500.000 €

Pelo Recebimento do Subsídio			
	12	Depósitos à Ordem	
a	25	Financiamentos Obtidos	
	258	Outros Financiadores	250.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Pela depreciação da máquina no final do ano N:

Pela depreciação da máquina			
	64	Gastos de Depreciação e de Amortização	
	642	Ativos Fixos Tangíveis	
a	43	Ativos Fixos Tangíveis	
	438	Depreciações Acumuladas	50.000 €*

(*) 500.000 / 10 = 50.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

2.17.1.3 – Reembolso de Subsídios do Governo

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

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

2.17.1.3 – Reembolso de Subsídios do Governo

O reembolso de um subsídio **relacionado com rendimentos** ou **relacionado com ativos** deve ser aplicado em primeiro lugar em contrapartida das componentes onde se encontrem refletidas as importâncias ainda não imputadas como rendimento.

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

(NCRF 22, § 25)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

Reembolso de subsídios do Governo

Reembolso de Subsídios

Relacionados com ativos	➢ Débito da conta 593 - Subsídios; ➢ Se o reembolso exceder o saldo da conta 593 (ou este não existir), o reembolso será registado a débito, ou da conta 296 (se existir) e/ou da conta 6888 – Outros não especificados.
Relacionados com rendimentos	➢ Débito da conta 282 – Rendimentos a reconhecer ➢ Se o reembolso exceder o saldo da conta 282 (ou este não existir), o reembolso será registado a débito, ou da conta 296 (se existir) e/ou da conta 6888 – Outros não especificados.

Fonte: (Carvalho e Azevedo, 2010)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

2.17.1.4 – Apoio do Governo

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

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

2.17.1.4 – Apoio do Governo

O apoio do Governo, não inclui os benefícios única e indiretamente proporcionados através de ações que afetem as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infraestruturas em áreas de desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

2.17.1.4 – Apoio do Governo

Certas formas de apoio do Governo, que não possam ter um **valor razoavelmente atribuído**, são excluídas da definição de apoio do Governo, assim como as transações com o Governo que não possam ser distinguidas das operações comerciais normais da entidade

(NCRF 22, § 26).

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

2.17.1.4 – Apoio do Governo

Os benefícios atribuídos que se **enquadrem no conceito de apoio do Governo <u>não são</u>**, por regra, **<u>reconhecidos</u>** contabilisticamente, devido, em especial, ao facto de serem dificilmente quantificáveis e, como tal, não mensurados fiavelmente.

(NCRF 22, § 31).

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF 22 – modelo geral

2.17.1.5 – Divulgações

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

(NCRF 22, § 31)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF-PE e NCRF-ME

Tanto a NCRF-PE, como a NCRF-ME no que respeita aos **subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo**, contemplam no respetivo **capítulo 14** o tratamento contabilístico desta temática, o qual é muito similar ao da NCRF 22.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF-PE e NCRF-ME

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

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

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Aspetos Fiscais

Artigo 18.º n.º 1 do CIRC	Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.
Artigo 20.º n.º 1 alínea j) do CIRC	Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente: … j) Subsídios ou subvenções de exploração; …

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Aspetos Fiscais

Artigo 22.º n.º 1 e 2 do CIRC	1. A inclusão no lucro tributável dos subsídios relacionados com ativos não correntes obedece às seguintes regras: a) Quando os subsídios respeitem a ativos depreciáveis ou amortizáveis, deve ser incluída no lucro tributável uma parte do subsídio atribuído, independentemente do recebimento, na mesma proporção da depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição ou de produção, sem prejuízo do disposto no n.º 2; b) Quando os subsídios não respeitem a ativos referidos na alínea anterior, devem ser incluídos no lucro tributável, em frações iguais, durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitam sejam inalienáveis, nos termos da lei ou do contrato ao abrigo dos quais os mesmos foram concedidos, ou, nos restantes casos, durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio. 2. Nos casos em que a inclusão no lucro tributável dos subsídios se efetue, nos termos da alínea a) do número anterior, na proporção da depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição, tem como limite mínimo a que proporcionalmente corresponder à quota mínima de depreciação ou amortização nos termos do n.º 6 do artigo 30.º.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Caso Prático I

A sociedade ChapaZar, Lda. concorreu a um subsídio governamental que veio a receber no dia 1 de Julho do ano N. Esse subsídio consistiu no recebimento de uma quinadeira utilizada na atividade produtiva da entidade. O justo valor, naquela data, da quinadeira é de 300.000 €, tendo-lhe sido atribuída uma vida útil de 20 anos.

Pedido:

Proceda ao registo contabilístico das operações descritas para o ano N.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

De acordo com o § 8 da NCRF 22, os subsídios do Governo, incluindo os subsídios não monetários pelo justo valor, só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:

– a entidade cumprirá as condições a eles associadas; e,

– os subsídios serão recebidos.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

Como o Governo concedeu o subsídio mediante a atribuição de um ativo, a quinadeira, aquele configura um subsídio não monetário relacionado com ativos fixos tangíveis. Dado que o justo valor da quinadeira foi fiavelmente determinado, e ascende a 300.000 €, será esse o valor pelo qual, quer a quinadeira, quer o correspondente subsídio, serão reconhecidos.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

01/07/N – Pelo reconhecimento do ativo e do subsídio			
	43	Ativos Fixos Tangíveis	
	433	Equipamento básico	
a	59	Outras Variações no Capital Próprio	
	593	Subsídios	300.000 €

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

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

À data do balanço do período N,

- Depreciação da quinadeira = [300.000 / 20 x (6 / 12)] = 7.500 €

31/12/N – Pela depreciação da quinadeira			
	64	Gastos de Depreciação e de Amortização	
	642	Ativos Fixos Tangíveis	
a	43	Ativos Fixos Tangíveis	
	438	Depreciações Acumuladas	7.500 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

- Imputação proporcional do subsídio = [300.000 / 20 x (6 / 12)] = 7.500 €

31/12/N – Pelo reconhecimento parcial do subsídio em rendimentos			
	59	Outras Variações no Capital Próprio	
	593	Subsídios	
a	78	Outros Rendimentos e Ganhos	
	788	Outros	
	7883	Imputação de Subsídios para Investimentos	7.500 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Caso Prático II

A sociedade EpsoCar, Lda., teve uma queda de 50% nas suas vendas nos últimos 3 anos devido à crise financeira que se instalou a nível mundial. Para fazer face à crise do setor, o Governo concede subsídios reembolsáveis sem juro para apoio à aquisição de equipamento básico.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Caso Prático II

A sociedade concorreu ao subsídio, tendo-lhe sido atribuído no dia 1 de Junho. Nessa data a sociedade recebeu 450.000 € a reembolsar em 4 prestações anuais e constantes.

Pedido:

Reconhecimento inicial do subsídio reembolsável.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

Pelo exposto estamos perante um subsídio do Governo reembolsável, pelo que será contabilizado como Passivo.

O subsídio reembolsável não é mais do que um financiamento obtido, em geral, com condições vantajosas como são o juro a uma taxa zero, pelo que se enquadra no conceito de passivo financeiro e, como tal, deverá se mensurado nos termos da NCRF 27 – Instrumentos Financeiros.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

01/06/N – Pelo recebimento de subsídio			
	12	Depósitos à Ordem	
a	25	Financiamentos Obtidos	
	258	Outros Financiadores	450.000 €

A sociedade vai debitando em cada ano a conta 258 – Outros Financiamentos por 37.500€, à medida que vai procedendo ao reembolso do subsídio.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

Cálculos:

Data	Descrição	Valor
1/06/N+1	1.º Reembolso	112.500€
1/06/N+2	2.º Reembolso	112.500€
1/06/N+3	3.º Reembolso	112.500€
1/06/N+4	4.º Reembolso	112.500€

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Caso Prático III

A Sociedade AlfaLimas, S. A. adquiriu uma máquina de limagem por 250.000€ no início do ano N, tendo recebido um subsídio de 40%.

A vida útil estimada para o equipamento é de 10 anos, sendo efetuada a depreciação do mesmo pelo método das quotas constantes.

Pedido:

Como deve contabilizar esta operação.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

De acordo com o § 12 da NCRF 22, estamos perante um subsídio do Governo não reembolsável relacionados com ativos fixos tangíveis depreciáveis pelo que deve ser inicialmente reconhecidos nos Capitais Próprios e, subsequentemente imputado numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-lo com os gastos relacionados que se pretende que ele compense.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

Desta forma, temos de efetuar a imputação dos subsídios a rendimentos respeitando o pressuposto do acréscimo e não na base dos respetivos recebimentos.

Assim, em termos de registo contabilístico vem:

Pelo reconhecimento do ativo			
	43	Ativos Fixos Tangíveis	
	433	Equipamento básico	
a	12	Depósitos à Ordem	250.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

Pelo reconhecimento do subsídio			
	12	Depósitos à Ordem	
a	59	Outras Variações no Capital Próprio	
	593	Subsídios	100.000 €

Pela depreciação da maquina			
	64	Gastos de Depreciação e de Amortização	
	642	Ativos Fixos Tangíveis	
a	43	Ativos Fixos Tangíveis	
	438	Depreciações acumuladas	25.000 €*

(*) 250.000 € / 10 Anos = 25.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

Pelo reconhecimento parcial do subsídio em rendimentos			
	59	Outras Variações no Capital Próprio	
	593	Subsídios	
a	78	Outros Rendimentos e Ganhos	
	788	Outros	
	7883	Imputação de Subsídios para Investimentos	10.000 €*

(*) 25.000€ * 40% = 10.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Plano da Sessão

2.18 – Imposto sobre o Rendimento

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Plano da Sessão

2.18 – Imposto sobre o Rendimento

2.18.1 - SNC modelo geral: mensuração reconhecimento e divulgação

- 2.18.1.1 – Base Fiscal
- 2.18.1.2 – Mensuração
- 2.18.1.3 – Reconhecimento
- 2.18.1.4 – Divulgações

2.17.2 – NCRF-PE e NCRF-ME: mensuração reconhecimento e divulgação

2.17.3 – Aspetos Fiscais

2.17.4 – Exercícios de Aplicação

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

De acordo com Ribeiro e Sousa (2009), a contabilização dos impostos sobre o rendimento das sociedades, insere-se no âmbito da **problemática contabilístico-fiscal** e constitui um dos casos a que se convencionou chamar, tratamento de operações complexas.

Divergências entre:
- Resultado contabilístico
- Resultado fiscal

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

Impostos diferidos

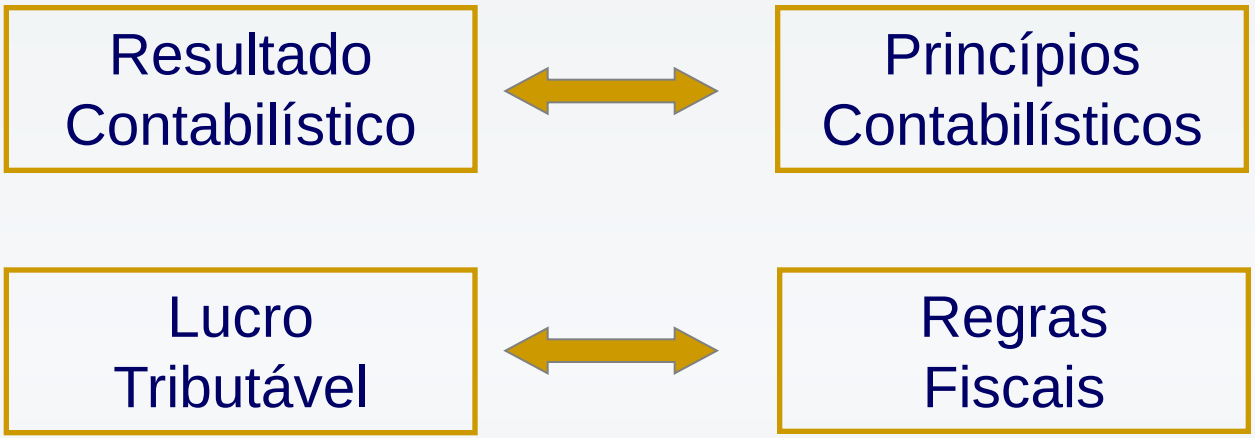
É uma matéria complexa, com conceitos e perspetivas diferentes, que para se compreender é absolutamente necessário:

"*Aprender a pensar em termos de impostos diferidos*"

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

Problemática



© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

	Resultado Líquido do Exercício
+ -	Variações patrimoniais positivas Variações patrimoniais negativas
+/-	Correções fiscais
=	*Lucro Tributável*

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

	Lucro Tributável
-	Prejuízos fiscais
-	Benefícios fiscais
=	*Matéria coletável*

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

Existência de divergências entre:

A forma de reconhecimento e valorização de ativos, passivos, rendimentos e gastos de acordo com as normas contabilísticas e a legislação fiscal aplicável.

As Diferenças podem ser de dois tipos:

- ✓ Diferenças Definitivas
- ✓ Diferenças Temporárias

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

Diferenças definitivas:

- ✓ não são suscetíveis de compensação noutros períodos;
- ✓ não decorram de reavaliações;
- ✓ não constituem compensação de períodos anteriores.

(sem relação, em termos de compensação, com períodos anteriores ou posteriores).

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

Podem ser provenientes de:

1) Gastos e rendimentos incluídos no resultado contabilístico mas não no lucro tributável;

2) Gastos e rendimentos incluídos no lucro tributável mas não no resultado contabilístico; e

3) Outras variações patrimoniais que por força da legislação fiscal devem ser reconhecidas como integrantes desse mesmo resultado fiscal.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

Provenientes de:

1) Gastos e rendimentos incluídos no resultado contabilístico mas não no lucro tributável

Exemplos:

Multas, coimas e outros encargos pela prática de infrações, de qualquer natureza, que não tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios, mais-valias ou menos-valias contabilísticas.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

Provenientes de:

2) Gastos e rendimentos incluídos no lucro tributável mas não no resultado contabilístico

Exemplos:

Donativos ao Estado e a outras entidades, dedutíveis em percentagem superior ao seu valor contabilístico.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

Provenientes de:

3) Outras variações patrimoniais que por força da legislação fiscal devem ser reconhecidas como integrantes desse mesmo resultado fiscal.

Exemplos:

Regularizações positivas ou negativas relativas à correção de erros fundamentais, gratificações atribuídas a titulo de participação nos resultados.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

Conceitos:

- ✓ *Base tributável/fiscal de ativos ou passivos* – valor atribuído para efeitos de tributação, quando o ativo for realizado (pelo uso ou pela alienação), ou o passivo for liquidado.

- ✓ *Valor contabilístico de ativos ou passivos* – quantia por que se espera realizar o ativo, ou pagar o passivo, e pela qual ele se encontra contabilizado.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

Diferenças temporárias:

As que são suscetíveis de compensação em períodos futuros entre valores contabilísticos dos ativos e passivos e a sua base tributável, incluindo as diferenças entre resultados fiscais e os contabilísticos que têm origem num período e que sejam revertidas num ou mais períodos subsequentes.

As diferenças temporárias podem ser:

- ✓ Tributáveis
- ✓ Dedutíveis

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

Diferenças temporárias tributáveis

São as diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do resultado fiscal de períodos futuros, quando os correspondentes ativos ou passivos se extinguirem.

Diferenças temporárias tributáveis → Passivos por impostos diferidos

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

Podem ser provenientes de:

1) Rendimentos tributados após terem sido reconhecidos no resultado contabilístico.

Exemplo:

Utilização do método da percentagem de acabamento nas atividades de caráter plurianual, no caso da percentagem de acabamento ser superior à percentagem de faturação.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

Podem ser provenientes de:

2) Gastos dedutíveis antes de terem sido reconhecidos como tal no resultado contabilístico.

Exemplo:

A depreciação de um ativo que pode ser acelerada para efeitos fiscais, mantém-se constante em termos contabilísticos. O valor contabilístico do ativo será superior à sua base tributável, dando origem a uma diferença temporária tributável.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

Podem ser provenientes de:

3) Ativos com valor contabilístico superior à sua base tributável ou passivos com valor contabilístico inferior à sua base tributável.

Exemplo:

Reavaliação dos ativos (com aumento do seu valor contabilístico), não existindo qualquer ajustamento equivalente a nível fiscal.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

Diferenças temporárias dedutíveis

- São as diferenças temporárias de que resultam importâncias que sejam dedutíveis na determinação do resultado fiscal de períodos futuros, quando os respetivos ativos ou passivos se extinguirem.

Diferenças temporárias dedutíveis → Ativos por impostos diferidos

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

Podem ser provenientes de:

1) Rendimentos tributados antes de terem sido reconhecidos no resultado contabilístico.

Exemplo:

Vendas de bens expedidos sob condições de instalação, montagem e inspeção; lucros tributáveis imputados por CAE.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

Podem ser provenientes de:

2) Gastos dedutíveis depois de terem sido reconhecidos no resultado contabilístico

Exemplo:

Provisão para garantias pós-venda; Em geral provisões/ajustamentos não dedutíveis ou excessivas.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

Podem ser provenientes de:

3) Ativos com valor contabilístico inferior à sua base tributável ou passivos com valor superior à sua base tributável.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

Esquematicamente:

Sinal	Descrição
+/-	Resultado contabilístico
+/-	*Diferenças definitivas*
=	Resultado contabilístico ajustado *(base do imposto do período)*
+/-	*Diferenças temporárias*
=	Resultado fiscal *(base do imposto a pagar)*

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

Impostos diferidos		
	V.C. > V.F.	**V.C.< V.F.**
ATIVOS	Imposto diferido passivo	Imposto diferido ativo
PASSIVOS	Imposto diferido ativo	Imposto diferido passivo

V.C. => valor contabilístico; V.F. => valor fiscal

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

2.18.1 – Mensuração, reconhecimento e divulgação

Objetivo: prescrever o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento e em especial no que respeita a:

- ✓ recuperação futura (liquidação) da quantia escriturada de ativos (passivos) que sejam reconhecidos no balanço de uma entidade; e
- ✓ transações e outros acontecimentos do período corrente que sejam reconhecidos nas demonstrações financeiras de uma entidade.

(NCRF 22: §1)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

2.18.1 – Mensuração, reconhecimento e divulgação

Esta Norma **não trata**:

- ✓ dos métodos de contabilização dos subsídios do Governo (NCRF 22 - Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo), ou
- ✓ de créditos fiscais ao investimento.

(NCRF 22: §4)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

2.18.1.1 – Base Fiscal

Base fiscal de um ativo

é a quantia que será dedutível para finalidades fiscais contra quaisquer benefícios económicos tributáveis que fluirão para uma entidade quando ela recupere a quantia escriturada do ativo.

(NCRF 22: §7)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

2.18.1.1 – Base Fiscal

Base fiscal de um passivo

é a quantia escriturada, menos qualquer quantia que será dedutível para finalidades fiscais com respeito a esse passivo em períodos futuros.

(NCRF 22: §8)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

2.18.1.2 – Mensuração

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

(NCRF 22: §43)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

2.18.1.2 – Mensuração

Os **ativos e passivos por impostos diferidos** devem ser **mensurados** pelas taxas fiscais que se espera que sejam de aplicar no período quando seja realizado o ativo ou seja liquidado o passivo, com base nas taxas fiscais (e leis fiscais) que estejam aprovadas à data do balanço.

(NCRF 22: §44)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

2.18.1.2 – Mensuração

As **diferenças temporárias** são determinadas por referência à quantia escriturada de um ativo ou um passivo.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

2.18.1.3 – Reconhecimento

A contabilização dos efeitos de impostos correntes e diferidos de uma transação ou de outro acontecimento é consistente com a contabilização da transação ou do próprio acontecimento.

(NCRF 25, § 51)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento: modelo geral

2.18.1.3.1 – Reconhecimento de passivos por impostos correntes e de ativos por impostos correntes

- ✓ Os impostos correntes para períodos correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos.

- ✓ Se a quantia já paga com respeito a períodos correntes e anteriores exceder a quantia devida para esses períodos, o excesso deve ser reconhecido como um ativo.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

2.18.1.3.1 – Reconhecimento de passivos por impostos correntes e de ativos por impostos correntes

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

(NCRF 25, § 12)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

2.18.1.3.1 – Reconhecimento de passivos por impostos correntes e de ativos por impostos correntes

O **benefício** relacionado com uma perda fiscal que possa ser **reportada para recuperar impostos correntes** de um período anterior deve ser **reconhecido como um ativo** .

(NCRF 25, § 12)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

2.18.1.3.1 – Reconhecimento de passivos por impostos correntes e de ativos por impostos correntes

Quando uma **perda fiscal for usada** para **recuperar impostos correntes** de um **período anterior**, uma entidade reconhece o **benefício como um ativo do período em que a perda fiscal ocorra** porque é provável que o benefício fluirá para a entidade e que o benefício pode ser fiavelmente mensurado .

(NCRF 25, § 12)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento: modelo geral

2.18.1.3.2 – Reconhecimento de passivos por impostos diferidos e de ativos por impostos diferidos

- ✓ **Passivo por imposto diferido** - são as quantias de imposto sobre o rendimento, pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis.

- ✓ **Ativo por imposto diferido** - são as quantias de imposto sobre o rendimento, recuperável em períodos futuros.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento – modelo geral

2.18.1.3.2 – Reconhecimento de passivos por impostos diferidos e de ativos por impostos diferidos

Um **passivo por impostos diferidos** deve ser **reconhecido** para todas as **diferenças temporárias tributáveis**, exceto até ao ponto em que esse passivo por impostos diferidos resultar do:

- ✓ o reconhecimento inicial do goodwill, ou:
- ✓ o reconhecimento inicial de um ativo ou passivo numa transação que:
  - (i) não seja uma concentração de atividades empresariais; e
  - (ii) não afete, no momento da transação, nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).

(NCRF 25, § 15)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento: modelo geral

2.18.1.3.2 – Reconhecimento de passivos por impostos diferidos e de ativos por impostos diferidos

Pressupostos de reconhecimento de ativos por impostos diferidos:

- ✓ Expectativa da entidade ter lucros tributáveis futuros suficientes;
- ✓ Existência de diferenças temporárias tributáveis em montante igual ou superior;
- ✓ Prazo da reversão das diferenças temporárias tributáveis igual ao da reversão das diferenças temporárias dedutíveis.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento: modelo geral

2.18.1.3.2 – Reconhecimento de passivos por impostos diferidos e de ativos por impostos diferidos

Exemplo: Reconhecer um ativo por impostos diferidos relativo a:

- ✓ Prejuízos fiscais a deduzir a lucros futuros, ou
- ✓ Créditos fiscais, com dedução diferida para períodos seguintes.

Se expectativas fundamentadas de obtenção de lucros tributáveis
ou
Se existir quantia ≥ diferenças temporárias tributáveis

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento: modelo geral

2.18.1.3.2 – Reconhecimento de passivos por impostos diferidos e de ativos por impostos diferidos

Deve-se reconhecer um ativo por impostos diferidos para toda as diferenças temporárias dedutíveis, exceto quando provenham de:

- ✓ Trespasse (Goodwill) negativo tratado como proveito diferido;
- ✓ Reconhecimento inicial de um ativo ou passivo que:
  - Não seja uma concentração de empresas, e
  - No momento da transação, não afete nem o resultado contabilístico nem o resultado fiscal.

⇩

Se expectativa de existência de lucros fiscais no futuro

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento: modelo geral

2.18.1.3.2 – Reconhecimento de passivos por impostos diferidos e de ativos por impostos diferidos

Independentemente da expectativa, reconhecer ativos por impostos diferidos quando simultaneamente existirem passivos por impostos diferidos decorrentes de diferenças temporárias tributáveis cuja reversão se preveja tenha lugar:

- ✓ No mesmo período fiscal em que se preveja a reversão dos ativos por impostos diferidos, ou
- ✓ Em períodos em que uma perda fiscal, decorrente de um ativo por impostos diferidos, possa ser compensada com ganhos posteriores.

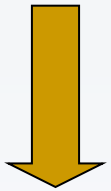
Reconhecer ativo até ao limite dos passivos por impostos diferidos

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento: modelo geral

2.18.1.3.2 – Reconhecimento de passivos por impostos diferidos e de ativos por impostos diferidos

Na data de encerramento das contas



Reapreciação de todas as situações em que não se reconhecem ativos por impostos diferidos

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento: modelo geral

2.18.1.3.2 – Reconhecimento de passivos por impostos diferidos e de ativos por impostos diferidos

Deve-se reconhecer um passivo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias tributárias, exceto:

- ✓ reconhecimento inicial de *Goodwill*; ou
- ✓ reconhecimento inicial de um ativo ou passivo numa transação que:
  - Não seja uma concentração de empresas, e
  - No momento da transação, não afete nem o resultado contabilístico nem o resultado fiscal.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Em 01/01/N, a empresa “M” subscreveu e realizou uma participação de 30% no capital da sociedade “F”, constituída com um capital social de 10.000;

Em 31/12/N, a sociedade “F” apurou um lucro de 800 e no decorrer do ano N+1 distribuiu dividendos no montante de 300.

Em 31/12/N+1, a sociedade “F” obteve um prejuízo de 400.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Pedido:

Admitindo que os dividendos estão sujeitos a tributação e o efeito de impostos diferidos com base numa taxa de imposto sobre o rendimento é de 25%, proceda à contabilização dos fatos descritos considerando a hipótese da sociedade “M” contabilizar as participações financeiras pelo método da equivalência patrimonial.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Ano N:

Pela Subscrição			
	41	Investimentos Financeiros	
	411	Investimentos em Subsidiárias	
	4111	Método da equivalência Patrimonial	
a	12	Depósitos à Ordem	3.000 €*

(*) 10.000 x 30 % = 3.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Pelo Registo da quota parte do lucro			
	41	Investimentos Financeiros	
	411	Investimentos em Subsidiárias	
	4111	Método da equivalência Patrimonial	
a	78	Outros Rendimentos e Ganhos	
	785	Rendimentos e Ganhos em Subsidiárias, Associadas…	
	7851	Método da equivalência Patrimonial	240 €*

(*) 800 x 30 % = 240 €

Pelo Registo do Passivo por Impostos Diferidos			
	81	Resultado Líquido do Período	
	812	Imposto Sobre o rendimento do Período	
	8122	Imposto Diferido	
a	27	Outras Contas a Receber e a Pagar	
	274	Impostos Diferidos	
	2742	Passivos por Impostos Diferidos	60 €*

(*) 240 x 25 % = 60 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Ano N+1:

Pelo Recebimento dos Dividendos			
	12	Depósitos à Ordem	
a	41	Investimentos Financeiros	
	411	Investimentos em Subsidiárias	
	4111	Método da equivalência Patrimonial	90 €*

(*) 300 x 30 % = 90 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Pelo Registo dos Impostos Diferidos				
	27	Outras Contas a Receber e a Pagar		
	274	Impostos Diferidos		
	2742	Passivos por Impostos Diferidos	22,50 €	
a	81	Resultado Líquido do Período		
	812	Imposto Sobre o rendimento do Período		
	8122	Imposto Diferido		22,50 €*

(*) 90 x 25 % = 22,50 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Pelo Registo da Quota Parte do Prejuízo			
	68	Outros Gastos e Perdas	
	685	Gastos e Perdas em Subsidiárias, Associadas…	
	6852	Método da Equivalência Patrimonial	
a	41	Investimentos Financeiros	
	411	Investimentos em Subsidiárias	
	4111	Método da equivalência Patrimonial	120 €*

(*) 400 x 30 % = 120 €

Pelo Registo dos Impostos Diferidos			
	27	Outras Contas a Receber e a Pagar	
	274	Impostos Diferidos	
	2741	Ativos por Impostos Diferidos	
a	81	Resultado Líquido do Período	
	812	Imposto Sobre o rendimento do Período	
	8122	Imposto Diferido	30 €

(*) 120 x 25 % = 30 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento: modelo geral

2.18.1.3.3 – Reconhecimento de imposto corrente diferido

Os **impostos correntes e diferidos** devem ser reconhecidos como um **rendimento** ou como um **gasto** e incluídos no resultado líquido do período, exceto até ao ponto em que o imposto provenha de (NCRF 25, § 52):

- ✓ uma transação ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo ou num diferente período, diretamente no capital próprio; ou
- ✓ uma concentração de atividades empresariais).

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento: modelo geral

2.18.1.3.3 – Reconhecimento de imposto corrente diferido

A **quantia escriturada** dos ativos e passivos por impostos diferidos **pode alterar-se** mesmo se não houver alteração na quantia das diferenças temporárias relacionadas. Isto pode resultar de

- ✓ uma alteração nas taxas de tributação ou leis fiscais;
- ✓ uma reavaliação da recuperabilidade de ativos por impostos diferidos; ou
- ✓ uma alteração da maneira esperada de recuperação de um ativo.

(NCRF 25, § 54)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento: modelo geral

2.18.1.3.3 – Reconhecimento de imposto corrente diferido

O imposto diferido resultante **é reconhecido na demonstração dos resultados**, exceto até ao ponto que ele se relacione com itens previamente debitadas ou creditadas ao capital próprio.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento: modelo geral

2.18.1.3.3 – Reconhecimento de imposto corrente diferido

O **imposto corrente** ou **imposto diferido** deve ser debitado ou creditado **diretamente ao capital próprio** se o **imposto se relacionar** com itens que sejam creditados ou debitados, no mesmo ou num diferente período, **diretamente ao capital próprio**.

(NCRF 25, § 55)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Considere os seguintes elementos da empresa ORTIVOUGA, S.A. relativos ao ano N:

a)Foi reconhecida uma perda por imparidade em dívidas a receber no valor de 1.000 €, correspondente a 100% da dívida de um cliente em mora há 7 meses.

b)Foram incorridas e contabilizadas em gastos, multas no valor de 100 €, por violação do Código da Estrada.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

c) Foram registadas em gastos do período despesas confidenciais de 400 €.

d) Após o cálculo da depreciação do período de N, foi efetuada uma revalorização permitida legalmente, pela aplicação do coeficiente de 1,5 a um conjunto de máquinas cujo custo de aquisição foi de 30.000 €. Estas máquinas são depreciadas à taxa anual de 10% (aceite fiscalmente), ascendendo as depreciações acumuladas em N a 12.000 €.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Pedido:

Supondo que a taxa de IRC é de 25%, proceda aos registos contabilísticos que considere pertinentes em N e N+1, de modo a relevar os efeitos tributários das operações apresentadas, sabendo que o Resultado Antes de Impostos é de 4.000 € em N e de 6.000 € em N+1.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

a)Art. 36.º CIRC - **Perdas por imparidade em créditos** as perdas por imparidade em créditos não são aceites na totalidade no momento em que são reconhecidas contabilisticamente como gasto do período:

- ✓valor aceite em N: 25% x 1.000 = 250 €
- ✓valor não aceite = 750 €

Está-se, assim, perante uma diferença temporária de 750 €, a qual dá origem a um Ativo por Impostos Diferidos = 750 € x 25% = 187,5 €.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

b)Multas - Art. 45.º do CIRC - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais:

1 - **Não são dedutíveis para efeitos** da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: ….

d) As **multas, coimas** ….

Assim, os gastos contabilísticos nunca serão aceites fiscalmente, pelo que estamos perante uma diferença permanente, a qual não dá origem a impostos diferidos.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

c)Despesas confidenciais - Art. 88.º do CIRC

1 - As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos do art.º 23.º do CIRC.

As despesas confidenciais, reconhecidas contabilisticamente como gastos**, nunca são aceites fiscalmente**, pelo que estamos perante uma diferença permanente.

Acresce, neste caso, que estas despesas estão sujeitas a uma tributação autónoma de 50% (400 x 50% = 200 €).

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

d)Revalorizações ao abrigo de diplomas de carácter fiscal - 15.º do DR n.º 25/2009

2 - a) **Não é aceite como gasto**, para efeitos fiscais, **o produto de 0,4** pela importância do **aumento das depreciações** resultantes dessas reavaliações;

o excesso de depreciação não é totalmente aceite como custo fiscal, ou seja, 40% não é aceite fiscalmente.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Cálculos:

Depreciação antes da revalorização (até N) = 10% x 30.000 = 3.000 €

Depreciação após a revalorização (N+1 e ss.)

- ✓ Custo de aquisição reavaliado = 30.000 x 1,5 = 45.000 €
- ✓ Depreciações acumuladas reavaliadas = 12.000 x 1,5 = 18.000 €

Quota anual de depreciação (N+1 e ss.) = (45.000 – 18.000) / (10 - 4) = 4.500 € (ou 45.000 x 10%)

Excesso de depreciação anual não aceite = (4.500 – 3.000) x 40% = 600 (ACRESCER)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Determinação do Passivo por Impostos Diferidos (PID) a reconhecer em N

✓**Base Contabilística** (BC) = 27.000 € (= 30.000 € x 1,5 - 12.000 € x 1,5)

✓**Base Tributável** (BT) = 23.400€ [= (Anterior quota de depreciação + excesso depreciação aceite fiscalmente) x 6] = [3.000 + (4.500-3.000) x 60%] x 6

✓**Diferença temporária tributável =** 3.600 € (corresponde ao excesso de revalorização não aceite: 9.000 € x 40%)

✓**PID** = Diferença temporária tributável x Taxa IRC = 3.600 x 25 % = 900 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Imposto corrente de N:

	Ano N
R.A.I.	+ 4.000
Ajustamento de dívidas a receber	+ 750
Multas	+ 100
Despesas Confidenciais	+ 400
Lucro Tributável = Matéria coletável	+ 5.250
Taxa de IRC	25 %
Coleta	+ 1.312,5
Tributação Autónoma	+ 200
Imposto corrente de N	+ 1.512,5

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Registos Contabilísticos:

Pelo reconhecimento do AID – Perdas por imparidade em créditos			
	27	Outras Contas a Receber e a Pagar	
	274	Impostos Diferidos	
	2741	Ativos por Impostos Diferidos	
a	81	Resultado Líquido do Período	
	812	Imposto Sobre o rendimento do Período	
	8122	Imposto Diferido	187,50 €

Pelo reconhecimento do PID – Revalorização do AFT			
	58	Excedentes de Revalorização de AFT e AI	
	581	Reavaliações decorrentes de diplomas legais	
	5812	Impostos Diferidos	
a	27	Outras Contas a Receber e a Pagar	
	274	Impostos Diferidos	
	2742	Passivos por Impostos Diferidos	900 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Pelo reconhecimento do imposto Corrente de N			
	81	Resultado Líquido do Período	
	812	Imposto Sobre o rendimento do Período	
	8122	Imposto Diferido	
a	24	Estado e Outros Entes Públicos	
		Imposto Sobre o rendimento	1.512,5 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Imposto Corrente de N+1:

Ajustamento de dívidas a receber – reversão AID

	Ano N+1
R.A.I.	+ 6.000
Imparidade de dívidas a receber	- 500
Excesso de depreciações não aceite	+ 600
Lucro Tributável = Matéria coletável	+ 6.100
Taxa de IRC	25 %
Coleta = Imposto corrente	+ 1.525

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Uma entidade reconhece ativos por impostos diferidos somente quando for provável que lucros tributáveis estarão disponíveis, contra os quais as diferenças temporárias dedutíveis possam ser utilizadas (§ 27 da NCRF 25).

Em N só foi aceite 25%, tendo sido acrescido, para efeitos de determinação do lucro tributável, 75% do valor da dívida.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Deste modo, em N+1, mantendo-se a dívida em mora, há que deduzir o montante que passou a ser fiscalmente aceite (75% - 25%), ou seja, 50% x 1.000 = 500 €. Este facto resulta numa diminuição do Ativo por Impostos Diferidos:

Reversão de AID = 500 x 25% = 125 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Registos contabilísticos em N+1:

Pela Reversão do AID – Perdas por imparidade em créditos			
	81	Resultado Líquido do Período	
	812	Imposto Sobre o rendimento do Período	
	8122	Imposto Diferido	
a	27	Outras Contas a Receber e a Pagar	
	274	Impostos Diferidos	
	2741	Ativos por Impostos Diferidos	125 €

Pela depreciação do período			
	64	Gastos de depreciação e de amortização	
	624	Ativos Fixos Tangíveis	
a	43	Ativos Fixos Tangíveis	
	438	Depreciação Acumulada	4.500 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Pelo excedente de Revalorização – Realização parcial antes de imposto			
	58	Excedentes de Revalorização de AFT e AI	
	581	Reavaliações decorrentes de diplomas legais	
	5811	Antes de Imposto sobre o Rendimento	
a	56	Resultados Transitados	1.500 €*

(*) 9.000 € / 6 anos = 1.500 €

Pelo excedente de Revalorização – Realização parcial do PID			
	56	Resultados Transitados	
a	58	Excedentes de Revalorização de AFT e AI	
	581	Reavaliações decorrentes de diplomas legais	
	5812	Impostos Diferidos	150 €*

(*) (4.500 € - 3.000 €) x 40% x 25% = 600 x 25 % = 150 € (ou 900 € / 6 = 150 €)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Pela Reversão do PID – Excedente de Revalorização			
	27	Outras Contas a Receber e a Pagar	
	274	Impostos Diferidos	
	2742	Passivos por Impostos Diferidos	
a	81	Resultado Líquido do Período	
	812	Imposto Sobre o rendimento do Período	
	8122	Imposto Diferido	150 €

Pelo reconhecimento do imposto Corrente de N+1			
	81	Resultado Líquido do Período	
	812	Imposto Sobre o rendimento do Período	
	8121	Imposto Estimado para o Período	
a	24	Estado e Outros Entes Públicos	
	241	Imposto Sobre o rendimento	1.525 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Imposto s/ Rendimento: modelo geral

2.18.1.4 – Divulgações

As divulgações exigidas pela NCRF 25 são relativamente extensas e têm como objetivo facultar informação acerca da relação entre o resultado contabilístico antes de impostos e o resultado influenciado por esses mesmos impostos.

Podem consultar no ponto 2.18.1.4 as referidas divulgações.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

2.18.2 – mensuração, reconhecimento e divulgação

De acordo com o estipulado no capítulo 16 da NCRF-PE e da NCRF-ME, o **tratamento contabilístico** dos impostos sobre o rendimento é, salvo disposição específica, o **método do imposto a pagar**.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

2.18.2 – mensuração, reconhecimento e divulgação

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

(NCRF-PE e NCRF-ME, § 16.3).

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

2.18.2 – mensuração, reconhecimento e divulgação

A sua **mensuração** é efetuada pela **quantia** que se espera que **seja paga** (recuperada de) **às autoridades fiscais**, usando as taxas fiscais (e leis fiscais) aprovadas à data do balanço.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

2.18.2 – mensuração, reconhecimento e divulgação

A **contabilização dos efeitos** de impostos correntes de uma transação ou de outro acontecimento é **consistente** com a **contabilização da transação** ou do próprio acontecimento.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

2.18.2 – mensuração, reconhecimento e divulgação

Por sua vez a **NCRF-ME** refere no seu § 16.5 que as quantias de imposto sobre o rendimento relacionadas com as transações correntes ou com acontecimentos geradores de imposto no período **devem ser contabilizadas como um gasto a afetar os resultados do período**.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Aspetos Fiscais

Artigo 21.º do CIRC	1 - Concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período de tributação, exceto: a)As entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de ações, as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital, bem como outras variações patrimoniais positivas que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente, incluindo as que resultem da atribuição de instrumentos financeiros derivados que devam ser reconhecidos como instrumentos de capital próprio; b)As mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação legalmente autorizadas; c)As contribuições, incluindo a participação nas perdas, do associado ao associante, no âmbito da associação em participação e da associação à quota. d)As relativas a impostos sobre o rendimento. Para efeitos da determinação do lucro tributável, considera-se como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu valor de mercado, não podendo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Aspetos Fiscais

Artigo 24.º do CIRC	Nas mesmas condições referidas para os gastos, concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período de tributação, exceto: a) As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a atividade do contribuinte sujeita a IRC; b) As menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade; c) As saídas, em dinheiro ou em espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património, bem como outras variações patrimoniais negativas que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente ou da sua reclassificação; d) As prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação; e) As relativas a impostos sobre o rendimento.
Artigo 45.º n.º 1 do CIRC	1. Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação…
Artigo 87.º n.º 1 do CIRC	1. As taxas do IRC é de 25%, exceto nos casos previstos nos números seguintes.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Aspetos Fiscais

Artigo 88.º do CIRC	1. As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos do artigo 23.º 2. A taxa referida no número anterior é elevada para 70% nos casos em que tais despesas sejam efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que aufiram rendimentos enquadráveis no artigo 7.º. 3. São tributados autonomamente (…)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Caso Prático I

A empresa AGRAS DO NORTE, S.A. evidencia, relativamente ao período N, o resultado antes de impostos e o lucro tributável que a seguir se apresentam:

Resultado antes de impostos		42.000 €
A acrescer:		
Indemnizações por eventos seguráveis		3.500 €
A deduzir:		
Reversão de perdas por imparidade de Investimentos financeiros		1.750 €
Lucro tributável	43.750 €	
Taxa de IRC		*25%*

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Pedido:

Sabendo que a sociedade reconheceu, em N, 1.750 € a título de Provisões para garantias a clientes, contabilize o imposto sobre o rendimento tendo por base a informação apresentada.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

Pela Reversão do AID – Perdas por Imparidade em Investimentos Financeiros			
	81	Resultado Líquido do Período	
	812	Imposto Sobre o rendimento do Período	
	8122	Imposto Diferido	
a	27	Outras Contas a Receber e a Pagar	
	274	Impostos Diferidos	
	2741	Ativos por Impostos Diferidos	437,5 €*

(*) 1.750 € x 25% = 437,5 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

Pela Reversão do AID – Perdas por Imparidade em Investimentos Financeiros			
	81	Resultado Líquido do Período	
	812	Imposto Sobre o rendimento do Período	
	8122	Imposto Diferido	
a	24	Estado e Outros Entes Públicos	
	241	Imposto Sobre o Rendimento	10.937,5 €*

(*) 43.750 € x 25% = 10.937,5 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Caso Prático II

A MakinCostura, Lda. é uma entidade que se dedica à fabricação de máquinas de costura.

No ano N, esta vendeu 2.000 máquinas, pelo valor unitário de 12.000 €, concedendo um período de garantia a clientes de 2 anos.

A entidade estimou que os custos totais de reparação, que se espera que ocorram dentro do período da garantia, ascendem a 180.000 €.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Relativamente aos custos das reparações efetuadas sobre aquelas máquinas em N+1 sabe-se que estas ascenderam a 120.000€ e que, da revisão das estimativas efetuadas à data do balanço de N+1, espera-se que os dispêndios ainda a incorrer até ao final do período da garantia daquelas 2.000 máquinas se cifrem nos 200.000€.

Pedido:

Proceda aos registos contabilísticos para o ano N e N+1.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

Neste exercício estamos perante o reconhecimento inicial de provisões – Provisão para garantias a clientes, assim como o uso de provisões – Alterações em provisões.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Dados:

Período da garantia: 2 anos;

Ano em que o rédito da venda das máquinas, sobre as quais foi concedido o período de garantia, foi reconhecido: ano N;

Dispêndio total inicialmente estimado para as reparações: 180.000€.

Antes de passarmos para a resolução prática do exercício, temos de verificar se estão ou não reunidas a 31/12/N, todas as condições para o reconhecimento de uma provisão para garantias a clientes.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Do enunciado retiramos que:

–Existe um acontecimento passado (a venda das máquinas de costura) que gera uma obrigação presente de natureza legal, porquanto a MakinCostura, Lda. está legalmente obrigada a conceder um período mínimo de garantia de 2 anos.

–É provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja necessário para liquidar a obrigação. De facto, é normal, no processo de venda e pós venda de produtos os clientes reclamarem e solicitarem a reparação e/ou devolução dos produtos quando estes estão no período de garantia.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

- Existe uma estimativa fiável da quantia da obrigação presente. Para a mensuração das garantias a clientes, regra geral, a estimativa é efetuada tendo por base o historial da empresa no que respeita a reparações efetuadas no âmbito de garantias, procurando-se determinar uma taxa média desses gastos sobre o volume de vendas dos produtos objeto de garantia. No caso concreto, já nos é facultada a quantia inicialmente estimada dos gastos futuros para o período da garantia, que ascende a 180.000€.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Logo, concluímos que estão cumpridos os critérios de reconhecimento de uma provisão, neste caso concreto para garantias a clientes.

Por outro lado, e quanto ao momento do reconhecimento desta obrigação, nos termos do § 19 da NCRF 20 – Rédito, os gastos, incluindo os relativos a garantias a serem incorridas após a expedição dos bens, devem ser reconhecidos no mesmo do período do respetivo rédito.

Assim, o gasto da provisão deve ser reconhecido no ano da alienação dos bens objeto de garantia, ou seja, no ano N.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

31/12/N – Pelo Reconhecimento da provisão para garantias a clientes			
	67	Provisões do Período	
	672	Garantias a Clientes	
a	29	Provisões	
	292	Garantias a Clientes	180.000 €

31/12/N – Pelo reconhecimento do imposto diferido			
	27	Outras Contas a Receber e a Pagar	
	274	Impostos Diferidos	
	2741	Ativos por Impostos Diferidos	
a	81	Resultado Líquido do Período	
	812	Imposto Sobre o rendimento do Período	
	8122	Imposto Diferido	45.000 €*

(*) 180.000 € x 25% = 45.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

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

De acordo com o parágrafo 60 da NCRF 21, uma provisão só deve ser usada para os dispêndios relativos aos quais a provisão foi originalmente reconhecida.

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

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

No caso concreto, os gastos com as reparações efetuadas no âmbito da garantia a clientes ascenderam, durante o ano N+1, a 120.000€.

31/12/N+1 – Pelo uso parcial da provisão para garantias a clientes			
	29	Provisões	
	292	Garantias a Clientes	
a	12	Depósitos à Ordem	120.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

31/12/N+1 – Pelo reconhecimento da reversão do imposto diferido			
a	81	Resultado Líquido do Período	
	812	Imposto Sobre o rendimento do Período	
	8122	Imposto Diferido	
	27	Outras Contas a Receber e a Pagar	
	274	Impostos Diferidos	
	2741	Ativos por Impostos Diferidos	30.000 €*

(*) 120.000 € x 25% = 30.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

31/12/N+1 – Alterações em provisões:

As provisões devem ser revistas à data de cada Balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa.

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

- Montante da provisão por utilizar = 180.000€ - 120.000€ = 60.000€;
- Gastos estimados a incorrer em N+2 = 200.000€;
- Reforço da provisão = 200.000€ - 60.000€ = 140.000€.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

31/12/N+1 – Pelo Reforço da provisão para garantias a clientes			
	67	Provisões do Período	
	672	Garantias a Clientes	
a	29	Provisões	
	292	Garantias a Clientes	140.000 €

31/12/N+1 – Pelo reconhecimento do imposto diferido			
	27	Outras Contas a Receber e a Pagar	
	274	Impostos Diferidos	
	2741	Ativos por Impostos Diferidos	
a	81	Resultado Líquido do Período	
	812	Imposto Sobre o rendimento do Período	
	8122	Imposto Diferido	35.000 €*

(*) 140.000 € x 25% = 35.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Plano da Sessão

2.19 – Instrumentos Financeiros

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Plano da Sessão

2.19 – Instrumentos Financeiros

2.19.1 - SNC modelo geral: mensuração reconhecimento e divulgação

2.19.1.1 – Reconhecimento

2.19.1.2 – Mensuração

2.19.1.3 – Imparidade

2.19.1.4 – Desreconhecimento de ativos financeiros e passivos financeiros

2.19.1.5 – Contabilização de Cobertura

2.19.1.6 - Divulgações

2.19.2 – NCRF-PE e NCRF-ME: mensuração reconhecimento e divulgação

2.19.3 – Aspetos Fiscais

2.19.4 – Exercícios de Aplicação

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Instrumentos Financeiros – modelo geral

2.19.1 – Mensuração, reconhecimento e divulgação

A NCRF 27 (*Instrumentos Financeiros*) tem por base a NIC 32 (*Instrumentos Financeiros: Apresentação*) a NIC 39 (*Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*) e a IFRS 7 *(Instrumentos Financeiros: Divulgação de Informações*), adotadas pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Instrumentos Financeiros – modelo geral

2.19.1 – Mensuração, reconhecimento e divulgação

Esta norma tem por **objetivo**



prescrever o tratamento contabilístico dos instrumentos financeiros e respetivos requisitos de apresentação e divulgação.

(NCRF 27: §3)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Instrumentos Financeiros – modelo geral

2.19.1.1 – Reconhecimento

Uma entidade deve **reconhecer**



um **ativo financeiro**, um **passivo financeiro** ou um **instrumento de capital próprio** apenas quando a entidade se **torne uma parte das disposições contratuais** do instrumento

(NCRF 27: §3)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Instrumentos Financeiros – modelo geral

2.19.1.1 – Reconhecimento

Uma entidade **não deve incluir**



os **custos de transação** na mensuração inicial do ativo ou passivo financeiro que seja **mensurado ao justo valor** com contrapartida em resultados.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Instrumentos Financeiros – modelo geral

2.19.1.1 – Reconhecimento

Uma entidade deve **reconhecer instrumentos de capital próprio** no capital próprio quando a entidade **emite** tais instrumentos e os subscritores fiquem **obrigados a pagar** dinheiro ou entregar qualquer outro recurso em troca dos referidos instrumentos de capital próprio.

(NCRF 27, §. 8)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Instrumentos Financeiros – modelo geral

2.19.1.1 – Reconhecimento

Se uma **entidade adquirir ou readquirir os seus próprios instrumentos de capital próprio**, esses instrumentos ("quotas/ações próprias") devem ser reconhecidos como dedução ao capital próprio. Nesta situação, a quantia a reconhecer deve ser o justo valor da retribuição paga pelos respetivos instrumentos de capital próprio.

(NCRF 27, §. 9)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Instrumentos Financeiros – modelo geral

2.19.1.1 – Reconhecimento

Uma entidade **não deve reconhecer**

qualquer ganho ou perda na demonstração de resultados decorrente de qualquer compra, venda emissão ou cancelamento de ações próprias.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Instrumentos Financeiros – modelo geral

2.19.1.2 – Mensuração

Todos os ativos e passivos financeiros são mensurados, em cada data de relato, quer



- ✓ ao **custo ou custo amortizado** menos qualquer perda por imparidade; ou
- ✓ ao **justo valor** com as alterações de justo valor a ser reconhecidas na demonstração de resultados.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Instrumentos Financeiros – modelo geral

2.19.1.2 – Mensuração

Exemplos de ativos e passivos financeiros que devem ser **mensurados ao custo ou custo amortizado menos perdas por imparidade:**

- ✓ clientes e outras contas a receber ou pagar, bem como empréstimos bancários;
- ✓ investimentos em obrigações não convertíveis;
- ✓ um derivado;
- ✓ contas a receber ou a pagar em moeda estrangeira.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Instrumentos Financeiros – modelo geral

2.19.1.2 – Mensuração

Exemplos de ativos e passivos financeiros que podem ser **mensurados ao justo valor** com contrapartida em resultados**:**

- ✓ investimentos em instrumentos de capital próprio com cotações divulgadas publicamente;
- ✓ derivados;
- ✓ instrumentos de dívida perpétua ou obrigações convertíveis;
- ✓ ativos financeiros ou passivos financeiros classificados como detidos para negociação.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Instrumentos Financeiros – modelo geral

2.19.1.2 – Mensuração

Uma entidade **não deve alterar a sua política de mensuração subsequente** de um ativo ou passivo financeiro enquanto tal instrumento for detido, seja para passar a usar o modelo do justo valor, seja para deixar de usar esse método.

(NCRF 27, §. 17)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Instrumentos Financeiros – modelo geral

2.19.1.3 – Imparidade

À **data de cada período** de relato financeiro, uma entidade deve **avaliar a imparidade** de todos os ativos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados. Se existir uma evidência objetiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração de resultados.

(NCRF 27, §. 17)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Instrumentos Financeiros – modelo geral

2.19.1.3 – Imparidade

O montante de perda por imparidade deverá ser mensurado:

- ✓ para um **instrumento mensurado ao custo amortizado**, a perda por imparidade é a **diferença entre a quantia escriturada e o valor presente** (atual) dos fluxos de caixa estimados descontados à taxa de juro original efetiva do ativo financeiro; e
- ✓ para **instrumentos de capital próprio**, compromissos de empréstimo e opções mensuradas ao custo, a perda por imparidade é a **diferença entre a quantia escriturada e a melhor estimativa de justo valor** do referido ativo.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

2.19.2 – Mensuração, reconhecimento e divulgação

Tanto a NCRF-PE como a NC-ME tratam a temática dos instrumentos financeiros no seu capítulo 17. Em termos gerais o tratamento presente nestes normativos **não difere** substancialmente da NCRF 27, com **exceção** da **contabilidade de cobertura** que não está prevista para estas entidades.

(NCRF 27, §. 17)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Aspetos Fiscais

2.19.3 – Aspetos fiscais

São vários os aspetos fiscais relacionados com esta temática.

Aconselhamos a visualização da página 301 do manual para análise desta temática.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Caso Prático I

A sociedade PlastiBout, S.A. descontou, em novembro de N, no Banco Salarial, uma letra sacada sobre o cliente CostiPlas, Lda., com o valor nominal de 150.000 € e vencimento em Março de N+1. A comissão de cobrança praticada pelo Banco Salarial no desconto de letras é de 5%.

Pedido:

Proceda à contabilização dos acontecimentos descritos.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

A sociedade PlastiBout, S.A. só deve desreconhecer a dívida do cliente (passivo financeiro) apenas quando este se extinguir, ou seja, quando a obrigação estabelecida no contrato seja liquidada, cancelada ou expire (NCRF 27, §. 33).

A PlastiBout, S.A. deve manter no balanço a responsabilidade inerente às letras descontadas e não vencidas até que o cliente CostiPlas, Lda. a pague efetivamente.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Lançamentos

Nov./N – Pelo saque			
	21	Clientes	
	212	Títulos a Receber	
	2121	Clientes Gerais	
	21211	Letras sacadas	
a	21	Clientes	
	211	Clientes C/C	
	2111	Clientes Gerais	150.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Lançamentos

Nov./N – Pelo desconto do saque				
	12	Depósitos à Ordem	142.500 €	
	69	Gastos e Perdas de Financiamento		
	691	Juros Suportados		
	6911	Juros de Financiamentos Obtidos	3.000 €*	
	28	Diferimentos		
	281	Gastos a Reconhecer	4.500 €	
a	25	Financiamentos Obtidos		
	251	Instituições de Crédito e Soc. Financeiras		
	2514	Desconto de saques		150.000 €

(*) 150.000 € x 5% = 7.500 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

Aquando do desconto do saque, a empresa deve efetuar uma reclassificação na conta do cliente de forma a controlar melhor a situação das letras sacadas.

Nov./N – Pelo saque			
	21	Clientes	
	212	Títulos a Receber	
	1212	Clientes Gerais	
	21212	Letras sacadas e descontadas	
	21	Clientes	
	212	Títulos a Receber	
	2121	Clientes Gerais	
	21211	Letras sacadas	150.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

Na contabilização do desconto do saque, a sociedade PlastiBout, S.A. tem que ter em atenção se o cliente pagou a letra na totalidade ou procedeu à reforma da mesma. Assim, se o cliente pagar a letra na totalidade a sociedade PlastiBout, S.A. deve efetuar o seguinte registo:

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Pagamento integral da letra no seu vencimento:

Se o cliente CostiPlas, Lda. pagar a letra na totalidade, a sociedade PlastiBout, S.A. anula a rubrica do financiamento obtido por contrapartida da rubrica de "Clientes – letras sacadas e descontadas".

Março/N+1 – Pelo pagamento integral da letra – na data do vencimento			
	25	Financiamentos Obtidos	
	251	Instituições de Crédito e Soc. Financeiras	
	2514	Desconto de saques	
a	21	Clientes	
	212	Títulos a Receber	
	1212	Clientes Gerais	
	21212	Letras sacadas e descontadas	150.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Se o cliente CostiPlas, Lda. não pagar a letra na totalidade e proceder à sua reforma, a sociedade PlastiBout, S.A. anula a rubrica do financiamento obtido por contrapartida da rubrica de "Clientes – letras sacadas e descontadas". De seguida pela nova letra procede-se ao mesmo registo contabilístico referente ao aceite e desconto da letra de reforma.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Partindo da hipótese que o cliente pagou metade da letra anterior e entregou a outra metade:

Março./N+1 – Pela devolução da letra			
	25	Financiamentos Obtidos	
	251	Instituições de Crédito e Soc. Financeiras	
	2514	Desconto de saques	
a	12	Depósitos à Ordem	150.000 €

Março/N+1 – Pela transferência da dívida para a C/C do cliente			
	21	Clientes	
	211	Clientes C/C	
	2111	Clientes Gerais	
a	21	Clientes	
	212	Títulos a Receber	
	2121	Clientes Gerais	
	21211	Letras sacadas	150.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Março/N+1 – Pela amortização parcial da letra			
	12	Depósitos à Ordem	
a	21	Clientes	
	211	Clientes C/C	
	2111	Clientes Gerais	75.000 €

Março/N+1 – Pelo novo saque			
	21	Clientes	
	212	Títulos a Receber	
	2121	Clientes Gerais	
	21211	Letras sacadas	
a	21	Clientes	
	211	Clientes C/C	
	2111	Clientes Gerais	75.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Março/N+1 – Pelo novo desconto do saque				
	12	Depósitos à Ordem	71.250 €	
a	69	Gastos e Perdas de Financiamento		
	691	Juros Suportados		
	6911	Juros de Financiamentos Obtidos	3.750 €*	
a	25	Financiamentos Obtidos		
	251	Instituições de Crédito e Soc. Financeiras		
	2514	Desconto de saques		75.000 €

(*) 75.000 € x 5% = 3.750 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Caso Prático II

A sociedade InvestPlus, S.A. comprou em 1 de janeiro do ano N obrigações com as seguintes características:

- Total compra: 5.000 €;
- Valor nominal: 5.366,31 €;
- Maturidade: 5 anos;
- Valor Reembolso = valor nominal
- Taxa de cupão = 8,2%
- Taxa efetiva: 10%

Pedido:

Proceda aos registos contabilísticos associados à aquisição, valorização e vencimento das obrigações.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

De acordo a NCRF 27 (§. 14), os investimentos em obrigações não convertíveis são mensurados ao custo ou custo amortizado.

Tendo em atenção os dados anteriores:

Data	Custo amortizado	Rendimentos	Juros	Amortização
01-01-N	5.000,00 €	0	0	0
31-12-N	5.060,00 €	500,00 €	440,00 €	60,00 €
31-12-N+1	5.126,00 €	506,00 €	440,00 €	66,00 €
31-12-N+2	5.198,60 €	512,60 €	440,00 €	72,60 €
31-12-N+3	5.278,46 €	519,86 €	440,00 €	79,86 €
31-12-N+4	5.366,31 €	527,85 €	440,00 €	87,85 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Lançamentos:

1/1/N – Pela aquisição das obrigações			
	41	Investimentos Financeiros	
	415	Outros Investimentos Financeiros	
	4151	Detidos até à maturidade	
a	12	Depósitos à Ordem	5.000,00 €

No final do ano, em 31/12/N ocorre o reconhecimento do ganho:

31/12/N – Pelo reconhecimento do ganho (juro)			
	12	Depósitos à Ordem	
a	78	Outros Rendimentos e Ganhos	
	786	Rendimentos e Ganhos - Restantes Ativos Financeiros	
	7868	Outros Rendimentos e Ganhos	440,00 €*

(*) 5.366,31 € x 8,2% = 440,00 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Lançamentos:

31/12/N – Pelo reconhecimento do ganho no ativo			
	41	Investimentos Financeiros	
	415	Outros Investimentos Financeiros	
	4151	Detidos até à maturidade	
a	78	Outros Rendimentos e Ganhos	
	786	Rendimentos e Ganhos - Restantes Ativos Financeiros	
	7868	Outros Rendimentos e Ganhos	60,00 €*

(*) Rendimento financeiro = 5.000,00 € x 10% = 500,00 €
Amortização = 500,00 € - 440,00 € = 60,00 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

No final do ano, em 31/12/N+1 ocorre o reconhecimento do ganho:

31/12/N+1 – Pelo reconhecimento do ganho (juro)			
	12	Depósitos à Ordem	
a	78	Outros Rendimentos e Ganhos	
	786	Rendimentos e Ganhos - Restantes Ativos Financeiros	
	7868	Outros Rendimentos e Ganhos	440,00 €*

(*) 5.336,31 € X 8,2% = 440,00 €

31/12/N+1 – Pelo reconhecimento do ganho no ativo			
	41	Investimentos Financeiros	
	415	Outros Investimentos Financeiros	
	4151	Detidos até à maturidade	
a	78	Outros Rendimentos e Ganhos	
	786	Rendimentos e Ganhos - Restantes Ativos Financeiros	
	7868	Outros Rendimentos e Ganhos	66,00 €*

(*) Rendimento financeiro = 5.060,00 € x 10% = 506,00 €
Amortização = 506,00 € - 440,00 € = 66,00 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

No final do ano, em 31/12/N+2 ocorre o reconhecimento do ganho:

31/12/N+2 – Pelo reconhecimento do ganho (juro)			
	12	Depósitos à Ordem	
a	78	Outros Rendimentos e Ganhos	
	786	Rendimentos e Ganhos - Restantes Ativos Financeiros	
	7868	Outros Rendimentos e Ganhos	440,00 €*

(*) 5.366,31 € X 8,2% = 440,00 €

31/12/N+2 – Pelo reconhecimento do ganho no ativo			
	41	Investimentos Financeiros	
	415	Outros Investimentos Financeiros	
	4151	Detidos até à maturidade	
a	78	Outros Rendimentos e Ganhos	
	786	Rendimentos e Ganhos - Restantes Ativos Financeiros	
	7868	Outros Rendimentos e Ganhos	72,60 €*

(*) Rendimento financeiro = 5.126,00 x 10% = 512,60 €. Amortização = 512,60 € - 440,00 € = 72,60 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

No final do ano, em 31/12/N+3 ocorre o reconhecimento do ganho:

31/12/N+3 – Pelo reconhecimento do ganho (juro)			
	12	Depósitos à Ordem	
a	78	Outros Rendimentos e Ganhos	
	786	Rendimentos e Ganhos - Restantes Ativos Financeiros	
	7868	Outros Rendimentos e Ganhos	440,00 €*

(*) 5.366,31 € X 8,2% = 440,00 €

31/12/N+3 – Pelo reconhecimento do ganho no ativo			
	41	Investimentos Financeiros	
	415	Outros Investimentos Financeiros	
	4151	Detidos até à maturidade	
a	78	Outros Rendimentos e Ganhos	
	786	Rendimentos e Ganhos - Restantes Ativos Financeiros	
	7868	Outros Rendimentos e Ganhos	79,86 €*

(*) Rendimento financeiro = 5.198,60 € x 10% = 519,86 €
Amortização = 519,86 € - 440,00 € = 79,86 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

No final do ano, em 31/12/N+4 ocorre o reconhecimento do ganho:

31/12/N+4 – Pelo reconhecimento do ganho (juro)			
	12	Depósitos à Ordem	
a	78	Outros Rendimentos e Ganhos	
	786	Rendimentos e Ganhos - Restantes Ativos Financeiros	
	7868	Outros Rendimentos e Ganhos	440,00 €*

(*) 5.366,31 € X 8,2% = 440,00 €

31/12/N+4 – Pelo reconhecimento do ganho no ativo			
	41	Investimentos Financeiros	
	415	Outros Investimentos Financeiros	
	4151	Detidos até à maturidade	
a	78	Outros Rendimentos e Ganhos	
	786	Rendimentos e Ganhos - Restantes Ativos Financeiros	
	7868	Outros Rendimentos e Ganhos	87,85 €*

(*) Rendimento financeiro = 5.278,46 € x 10% = 527,85 €
Amortização = 527,85 € - 440,00 € = 87,85 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

31/12/N+4 – Pelo reembolso das obrigações			
	12	Depósitos à Ordem	
	41	Investimentos Financeiros	
	415	Outros Investimentos Financeiros	
	4151	Detidos até à maturidade	5.366,31 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Caso Prático III

A sociedade LinhoNorte, Lda., dedica-se à fabricação e comercialização de roupa de Linho. Para fazer face às dificuldades económicas atuais, efetuou no dia a de julho do ano N um contrato de Factoring com a sociedade Factory, S.A.. Dos dados do contrato consta a seguinte informação:

- Montante: 1.000.000 €;
- modalidade: sem recurso;
- recebimento antecipado da totalidade das faturas;
- taxa de juro: 6%;
- comissão de cobrança e prémio de seguro de crédito: 3%;
- período: 120 dias.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Sabe-se que a sociedade Factory, S. A conseguiu cobrar a totalidade das faturas, tendo debitado no final do contrato à sociedade LinhoNorte, Lda., todos os encargos inerentes à operação.

Pedido:

Proceda aos registos contabilísticos referentes à operação descrita.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

Como estamos na modalidade de Factoring sem recurso, a empresa LinhoNorte, Lda. transfere para a Sociedade Factory S.A. todos os riscos significativos e benefícios relacionados com o crédito, pelo que a sociedade LinhoNorte, Lda. deve desreconhecer a dívida do seu cliente.

Desta forma, no momento da celebração do contrato com a sociedade factory, S. A, a sociedade LinhoNorte, Lda., para ter maior controlo deverá:

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Março/N – Pela entrega dos créditos à sociedade Factory, S.A.			
a	21	Clientes	
	211	Clientes C/C	
	2111	Clientes Gerais	
	21111	Clientes com factoring	
a	21	Clientes	
	211	Clientes C/C	
	2111	Clientes Gerais	
	21112	Clientes sem factoring	1.000.000 €
Março/N – Pelos juros estimados			
	69	Gastos e Perdas de Financiamento	
	691	Juros Suportados	
	6911	Juros de Financiamentos Obtidos	
a	21	Clientes	
	211	Clientes C/C	
	2111	Clientes Gerais	
	21111	Clientes com factoring	20.000 €

(*)juros = 1.000.000 € x 6% x (4 / 12) = 20.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Março/N – Pelas comissões debitadas			
	62	Fornecimentos e Serviços Externos	
	622	Serviços Especializados	
	6221	Trabalhos Especializados	
a	21	Clientes	
	211	Clientes C/C	
	2111	Clientes Gerais	
	21111	Clientes com factoring	30.000 €

(*) 1.000.000 € x 3% = 30.000 €

Março/N – Pelo recebimento			
	12	Depósitos à Ordem	
a	21	Clientes	
	211	Clientes C/C	
	2111	Clientes Gerais	
	21111	Clientes com factoring	950.000 €

(*) 1.000.000 € – (20.000 € + 30.000 €) = 950.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Caso Prático VI

A sociedade RodoVia, Lda. vendeu no dia 1 de abril do ano N 10 gruas à sociedade SobreRodas, Lda. no valor global de 1.000.000 €.

A sociedade RodoVia, Lda. propôs um desconto de pronto pagamento de 5%, mas a sociedade SobreRodas, Lda. não aceitou, tendo optado pelo pagamento a 90 dias.

Pedido:

Proceda ao registo contabilístico associado à venda das Gruas e à valorização da divida.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

Perante uma divida a receber, a mensuração inicial deverá ser feita ao custo amortizado usando o método do juro efetivo.

O cálculo da taxa de juro efetivo será efeito de uma das seguintes formas:

✓Taxa dominante de um instrumento similar de um emitente com risco de crédito similar;

✓Taxa de juro que seria utilizada caso fosse concedido desconto de pronto pagamento

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Tendo sido proposto um desconto de pronto pagamento de 5% deverá ser esta a taxa de juro efetivo a considerar:

Taxa de juro efetivo = $1.05^{1/3}$ - 1 = 1.2272%

Valor atual da divida = 1.000.000 €/(1+1.2272%) = 987.876.78 €

Juro = 1.000.000 € - 987.876,78 € = 12.123,22 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

1/abri/N – Pelo reconhecimento da dívida			
	21	Clientes	
	211	Clientes C/C	
a	71	Vendas	
	711	Mercadorias	987.876,78 €

30/abril/N – Pelo reconhecimento do juro			
	21	Clientes	
	211	Clientes C/C	
a	78	Outros Rendimentos e Ganhos	
	788	Outros	
	7888	Outros não especificados	12.123,22 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

No final de junho a sociedade SobreRodas, Lda. tem que pagar a dívida total à sociedade RodoVia, Lda.

30/junho/N – Pelo reconhecimento do juro			
	12	Depósitos à Ordem	
a	21	Clientes	
	211	Clientes C/C	1.000.000,00 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Plano da Sessão

2.20 – Benefícios aos empregados

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Plano da Sessão

2.20 – Benefícios aos empregados

2.20.1 - SNC modelo geral: mensuração reconhecimento e divulgação

2.20.1.1 – Benefícios a curto prazo: reconhecimento e mensuração

2.20.1.2 – Benefícios pós-emprego

2.20.1.3 – Outros benefícios de longo prazo dos empregados

2.20.1.4 – Benefícios de cessação de emprego

2.20.1.5 – Divulgações

2.20.2 – NCRF-PE e NCRF-ME: mensuração reconhecimento e divulgação

2.20.3 – Aspetos Fiscais

2.20.4 – Exercícios de Aplicação

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

O que são benefícios dos empregados?

Benefícios dos empregados são todas as formas de remuneração dadas por uma entidade em troca do serviço prestado pelos empregados.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

O tratamento dos benefícios aos empregados está repartido em duas partes:

✓uma que é de aplicação generalizada a todas as empresas que trata dos benefícios a curto prazo dos empregados; e

✓outra de aplicação mais restrita que trata dos benefícios de longo prazo.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

O que se entende por benefícios a curto prazo dos empregados?

Benefícios dos empregados (que não sejam benefícios de cessação de emprego e benefícios de compensação em capital próprio) **que se vençam na totalidade dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestem o respetivo serviço**.

(NCRF 28, § 8)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

Relativamente aos benefícios de longo prazo temos:

1. **Benefícios pós emprego**: são benefícios dos empregados que sejam pagáveis após a conclusão do emprego:
   - **Planos de benefícios definidos**: são planos de benefícios pós emprego que não sejam planos de contribuição definida.
   - **Planos de contribuição definida**: são planos de benefícios pós emprego pelos quais uma entidade paga contribuições fixadas a uma entidade separada (um fundo) e não terá obrigação legal ou construtiva de pagar contribuições adicionais…

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

Relativamente aos benefícios de longo prazo temos:

2.**Outros benefícios a longo prazo dos empregados**: são benefícios dos empregados (que não sejam benefícios pós-emprego, benefícios de cessação de emprego e benefícios de remuneração em capital próprio) que não se vençam na totalidade dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respetivo serviço.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

Relativamente aos benefícios de longo prazo temos:

3. **Benefícios por cessação de emprego (terminus)**: são benefícios dos empregados pagáveis em consequência de:

a) a decisão de uma entidade cessar o emprego de um empregado antes da data normal da reforma; ou de

b) decisão de um empregado de aceitar a saída voluntária em troca desses benefícios.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

Relativamente aos benefícios de longo prazo temos:

4. **Benefícios de remuneração em capital próprio**: são benefícios dos empregados pelos quais:

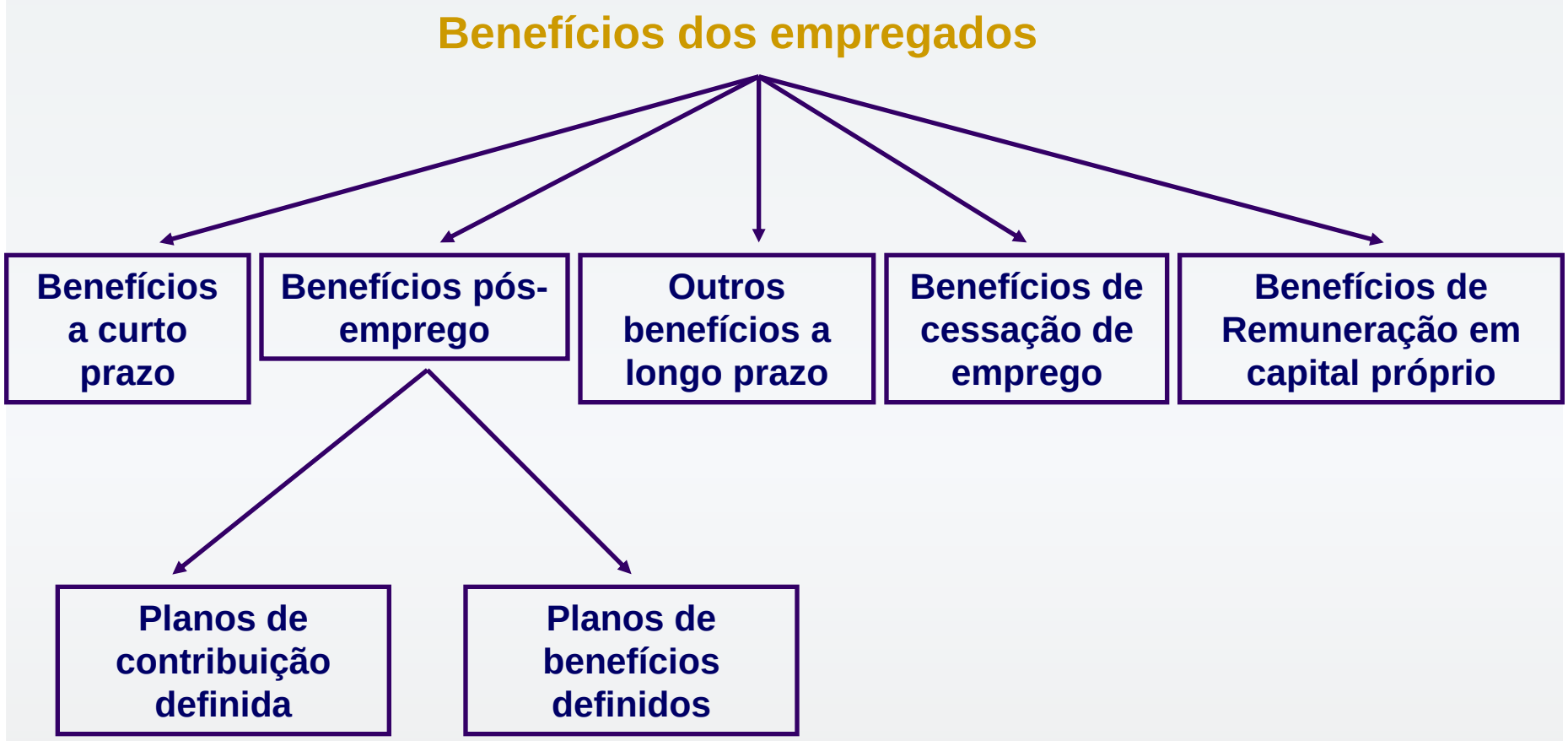
   a) os empregados têm direito a receber instrumentos financeiros de capital próprio emitidos pela entidade (ou pela sua empresa mãe); ou

   b) a quantia da obrigação da entidade para com os empregados depende do preço futuro de instrumentos financeiros de capital próprio emitidos pela entidade.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

Esquematicamente, temos:



© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1 – Mensuração, reconhecimento e divulgação

A NCRF 28 (*Benefícios dos Empregados*) tem por base a IAS/IFRS 19 (*Benefícios dos Empregados*), adotada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1 – Mensuração, reconhecimento e divulgação

Objetivo:

Prescreve a contabilização e a divulgação dos benefícios dos empregados. Assim, uma entidade **deve reconhecer**:

Um passivo

Quando um empregado tiver prestado serviço em troca de benefícios de empregados a serem pagos no futuro.

Um gasto

Quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca dos benefícios do empregado.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1 – Mensuração, reconhecimento e divulgação

Principais aspetos de Controlo Interno (âmbito geral)

- ✓ Segregação de funções.
- ✓ Ficha de cadastro por trabalhador.
- ✓ Elaboração de um manual de procedimentos associados ao pessoal (ex.: processos de admissão, controlo de tempos, justificação de faltas, etc.).
- ✓ Restrição no acesso e proteção dos ficheiros de pessoal.
- ✓ Cumprimento de obrigações legais (ex.: afixação do horário de trabalho, mapa de férias, etc.).

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1 – Mensuração, reconhecimento e divulgação

C. Interno: Processamento e pagamento de remunerações

- ✓ Processamento de remunerações: com base num adequado sistema de controlo de tempos;
- ✓ Conferência e aprovação da folha de processamento;
- ✓ Pagamento das remunerações por transferência bancária;
- ✓ Entrega, a cada trabalhador, aquando do pagamento da remuneração, do respetivo recibo, que deverá ser assinado pelo mesmo;
- ✓ Documento suporte justificativo do processamento e pagamento das ajudas de custo e despesas de deslocação em viatura própria ao serviço da empresa;

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1 – Mensuração, reconhecimento e divulgação

Abonos para despesas de deslocação e de representação

Contabilizados na conta "23 – Pessoal" e regularizados aquando da apresentação das despesas. As importâncias pagas relativamente às quais não forem prestadas contas até ao termo do período, devem ser consideradas como remunerações.

Balanço Social

As entidades que no termo de cada ano civil tenham ao seu serviço 100 ou mais trabalhadores, independentemente do regime contratual, estão obrigadas a elaborar o Balanço Social

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

Consideram-se, genericamente, os gastos suportados com os recursos humanos vinculados à entidade:

NCRF 28 – Benefícios dos empregados

63 Gastos com o Pessoal

631 Remunerações dos órgãos sociais

632 Remunerações do pessoal ((Rem. bruta mensal fixa e variável, Férias, Sub. férias, Sub. Natal, prémios, participação nos lucros e gratificações pagáveis dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respetivo serviço…)

633 Benefícios pós-emprego (benefícios de reforma e outras regalias pós-emprego)

6331 Prémios para pensões

6332 Outros benefícios

634 Indemnizações (por cessação de emprego, …)

635 Encargos sobre remunerações (Contribuições Seg. Social entidade patronal)

636 Seguros de acidentes no trabalho e doenças profissionais

637 Gastos de ação social (refeitórios, assistência de saúde, creches, etc.)

638 Outros gastos com o pessoal (outros seguros a favor do pessoal, etc…)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

<u>Excluem-se</u> do conceito de gastos com pessoal, nomeadamente:

FSE

- ✓ Honorários pagos a trabalhadores independentes (advogados, consultores, etc.).
- ✓ Comissões, quando atribuídas a empresas ou pessoal não vinculado à entidade.
- ✓ Deslocações e estadas, exceto se assumirem a forma de Ajudas de Custo.
- ✓ Despesas de representação, incorridas por elementos dos órgãos sociais ou pessoal.
- ✓ Despesas com pessoal externo de vigilância e segurança.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1.1 – Benefícios a curto prazo

são os benefícios dos empregados (que não sejam benefícios de cessação de emprego e benefícios de compensação em capital próprio) que se vençam na totalidade dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestem o respectivo serviço.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

benefícios a curto prazo

- Salários, ordenados e contribuições para a segurança social
- Ausências permitidas a curto prazo
  - (licenças pagas e baixas pagas por doença)
- Participação nos lucros e bónus
  - (quando liquidadas até 12 meses após o final do período em que os empregados prestam o respetivo serviço)
- Benefícios não monetários
  - (assistência médica, automóveis, habitação, etc.)

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

A Sociedade Ecotintas S.A., prevendo um período de maiores fragilidades devido à idade dos seus administradores decidiu efetuar no dia 2 de Janeiro de N, um seguro de doença a favor dos 4 administradores, com um prémio anual global de 13.500 €, pago à seguradora TocoSegurus, S.A.

Pedido:

Partindo do pressuposto que a taxa média de retenção na fonte de IRS para os Administradores da Sociedade Ecotintas S.A é de 25%, proceda à contabilização do referido seguro de doença.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Tendo por base a alínea d) do §9 da NCRF 28, a constituição do seguro de doença a favor dos Administradores considera-se um benefício a curto prazo dos empregados.

Uma vez que não foi efetuado a favor da generalidade dos trabalhadores, mas apenas dos Administradores, é considerado rendimento de trabalho dependente, estando assim sujeito à retenção na fonte, sendo contabilizado como gasto do período.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Registo:

Pelo Registo do seguro de Doença				
	63	Gastos com Pessoal		
	631	Remunerações aos Órgãos Sociais	18.000 €	
a	12	Depósitos à Ordem		13.500 €
a	24	Estado e Outros Entes Públicos		
	242	Retenção de Impostos sobre Rendimento		
	2421	Trabalho Dependente		4.500 €*

(*) 13.500 / (1 – 25%) – 13.500 = 4.500 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1.1.1 Todos os benefícios a curto prazo de empregados

Reconhecimento e Mensuração (§ 11):

Quando um empregado tenha prestado serviço a uma entidade durante um período contabilístico, a entidade deve reconhecer a quantia não descontada de benefícios a curto prazo de empregados que espera ser paga em troca desse serviço:

- ✓ como um passivo (gasto acrescido), após dedução de qualquer quantia já paga.
- ✓ como um gasto, salvo se outra Norma Contabilística e de Relato Financeiro exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de um ativo.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1.1.2 Ausências permitidas a curto prazo

Uma entidade deve **reconhecer** o custo esperado de benefícios a curto prazo (§ 11):

- ✓ no caso de ausências permitidas acumuláveis quando os empregados prestam serviço que aumente o seu direito a ausências permitidas futuras; e
- ✓ no caso ausências permitidas não acumuláveis, quando as faltas ocorram.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

Reconhecimento dos benefícios a curto prazo:

Os benefícios a curto prazo devem ser reconhecidos no período em que o empregado prestou serviço e em que a remuneração é exigível.

Como tal, podem verificar-se algumas situações de desfasamentos temporais, que obrigarão a tratamento adequado e eventuais diferimentos ou acréscimos como, por exemplo, encargos com férias e planos de participação nos lucros e de bónus.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

Contabilização:

Linear

(porque)

- Não são necessários pressupostos actuariais para mensurar a obrigação e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda actuarial
- as obrigações dos benefícios dos empregados a curto prazo são mensuradas numa base não descontada

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

Contabilização das Remunerações correntes de carácter periódico:

- ✓ Processamento das remunerações brutas devidas a cada pessoa no período, incluindo as remunerações fixas e as variáveis, e dos descontos a efetuar (Segurança Social, IRS, quotas sindicais, outros descontos voluntários ou compulsivos, etc.).
- ✓ Processamento dos encargos sobre as remunerações que sejam da responsabilidade da entidade patronal.
- ✓ Pagamento das remunerações líquidas ao pessoal e entrega ao Estado e outros entes públicos dos impostos e contribuições e quaisquer outras retenções efetuadas.

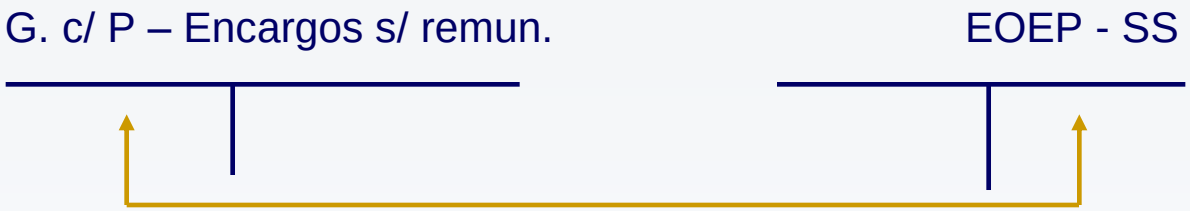
© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

1.ª fase



2.ª fase



3.ª fase



© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

Encargos com férias e subsídio de férias

- Incluem a remuneração correspondente ao período de férias, subsídio de férias, contribuições para a segurança social e seguro de acidentes de trabalho.

  A estimativa de férias e subsídio de férias deve ser determinada e contabilizada como um gasto do período a que respeitam os encargos com férias, tendo em conta as remunerações que previsivelmente serão pagas no período em que se vence o direito (incluindo qualquer estimativa de aumento salarial previsto).

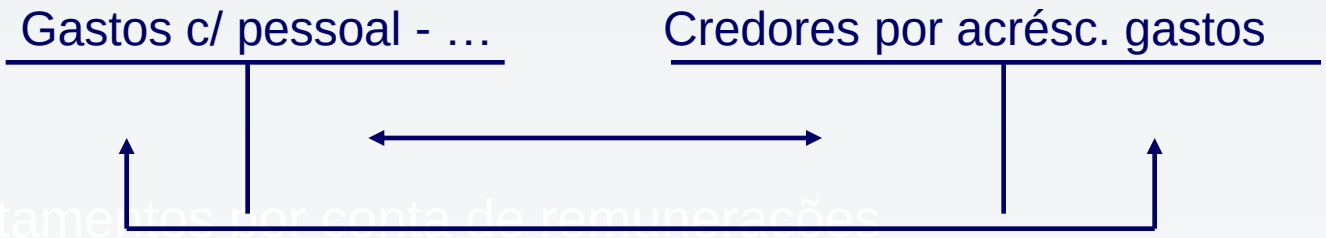
estimativa ≠ gasto efetivo

Qualquer diferença entre a estimativa e o gasto efetivo é reconhecida a débito/crédito da conta **"Gastos com o pessoal"** no período em que a diferença é apurada

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

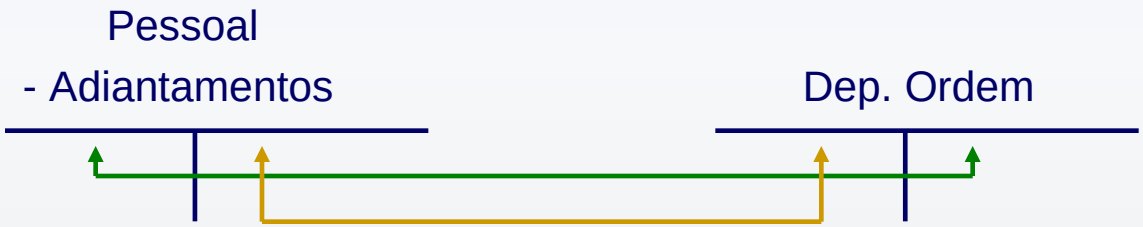
Benefícios aos empregados – modelo geral

Regularização das estimativas efetuadas



Concessão do adiantamento /

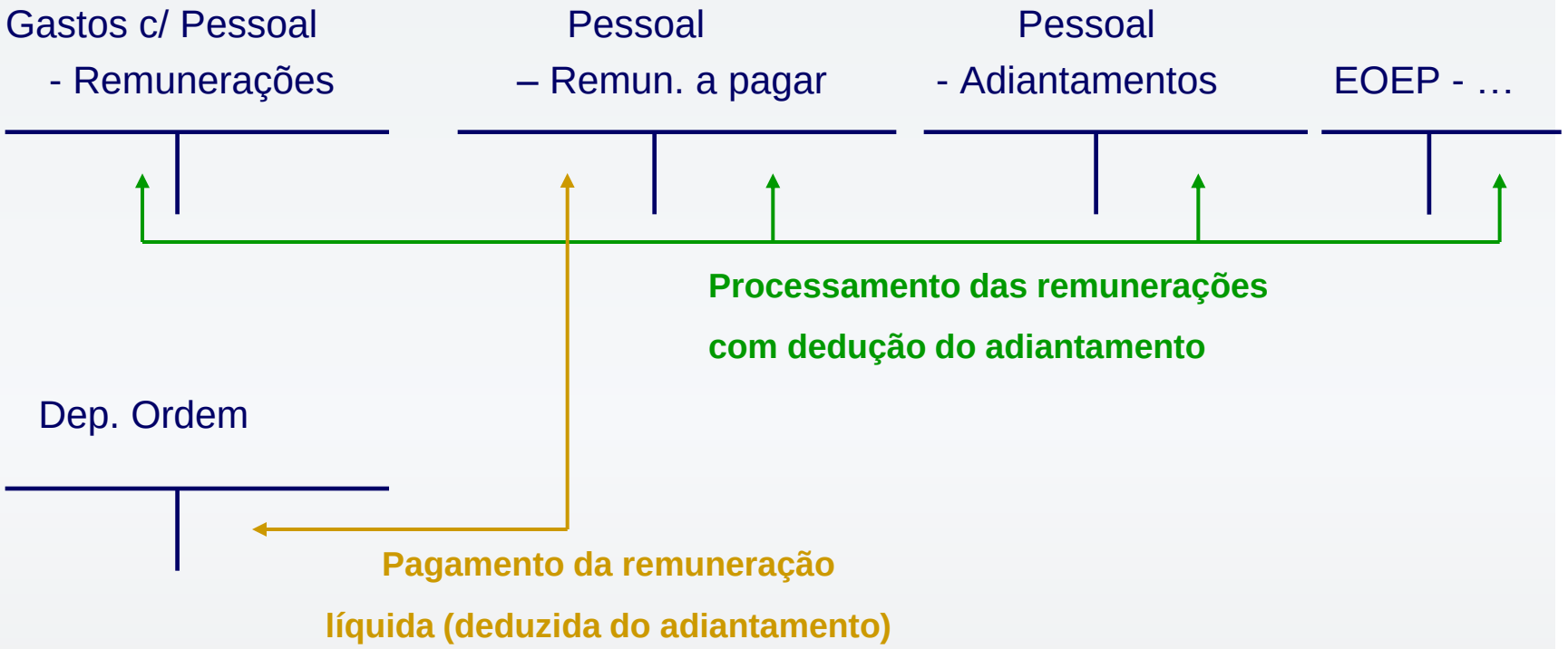
Reembolso do adiantamento



© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

Reembolsos incluídos no processamento das remunerações



© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1.1.2 Ausências permitidas a curto prazo



© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1.1.2 Ausências permitidas a curto prazo

Ausências permitidas não gozadas acumuláveis são as que sejam reportáveis e possam ser usadas em períodos futuros se o direito do período corrente não for usado totalmente. Podem ser:

- ✓ Adquiridas; ou
- ✓ não adquiridas.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1.1.2 Ausências permitidas a curto prazo

Mensuração:

Ausências permitidas não gozadas acumuláveis



A entidade deve mensurar o custo esperado de ausências permitidas não gozadas acumuláveis como a quantia adicional que a entidade espera pagar em consequência do direito não utilizado que tenha acumulado à data do balanço.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1.1.2 Ausências permitidas a curto prazo

As ausências permitidas não acumuláveis não se transportam: elas ficam perdidas se o direito do período corrente não for totalmente usado e não dão aos empregados o direito de um pagamento a dinheiro por direitos não utilizados quando saírem da entidade (ex. licença maternidade, serviço militar…).

Uma entidade não reconhece passivo nem gasto até ao momento da falta, porque o serviço do empregado não aumenta a quantia do benefício.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

O órgão de gestão da empresa Emprega, Lda. propõe gratificações aos empregados no montante de 50.000,00 € referente aos lucros do ano N.

Sabe-se que historicamente, a Assembleia Geral da entidade sempre aprovou a distribuição proposta pela Gestão.

Pedido:

Admitindo que a taxa média de retenção na fonte de IRS do pessoal é de 12,5%, proceda ao registo contabilístico da proposta de gratificações.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

De acordo com a estimativa das gratificações a efetuar no ano N, a empresa Emprega, Lda. terá que efetuar o seguinte registo contabilístico:

31/12/N – Pela Estimativa das gratificações a pagar nos próximos 12 meses			
	63	Gastos com o Pessoal	
	632	Remunerações do Pessoal	
	6321	Gratificações	
a	27	Outras Contas a Receber e a Pagar	
	272	Devedores e Credores por Acréscimos	
	2722	Credores por Acréscimo de Gastos	
	27221	Gratificações	50.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

No ano N+1, no momento do pagamento das gratificações, a empresa deverá efetuar o seguinte lançamento:

Ano N+1 – Pelo processamento				
	27	Outras Contas a Receber e a Pagar		
	272	Devedores e Credores por Acréscimos		
	2722	Credores por Acréscimo de Gastos		
	27221	Gratificações	50.000 €	
a	24	Estado e Outros Entes Públicos		
	242	Retenção de Imposto sobre o rendimento		
	2421	IRD Dependentes		6.250 €
a	23	Pessoal		
	231	Remunerações a Pagar		
	2312	Ao Pessoal		43.750 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Pelo pagamento teríamos:

Ano N+1 – Pelo processamento			
	23	Pessoal	
	231	Remunerações a Pagar	
	2312	Ao Pessoal	
a	12	Depósitos à Ordem	43.750 €

Assim, de acordo com a alínea n) do n.º 1 do artigo.º 42º do CIRC se o valor dos custos excedesse os limites aceites fiscalmente, estes deveriam, ser acrescidos no Quadro 07 da declaração de rendimentos a apresentar no ano N+1.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1.1.3 Planos de participação nos lucros e bónus

Uma entidade deve reconhecer o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e bónus (§ 11) quando, e só quando:

- ✓ a entidade tenha uma obrigação presente legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados; e
- ✓ possa ser feita uma estimativa fiável da obrigação.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

Obrigação Construtiva =

os empregados **só recebem** uma parte do lucro **se** permanecerem na entidade durante um período especificado.



criam uma **obrigação construtiva** à medida que os empregados prestam serviço que aumenta a quantia a ser paga se permanecerem ao serviço até ao final do período especificado.

A **mensuração** de tais obrigações construtivas reflete a possibilidade de alguns empregados poderem sair sem receberem pagamentos de participação nos lucros.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

Exemplo: Uma entidade pode não ter a obrigação de pagar uma gratificação, contudo, pode ter a prática de pagar um bónus. Nesta situação estamos perante:

Obrigação Legal

A entidade não tem uma obrigação legal.

ou

Obrigação Construtiva

A entidade tem uma obrigação construtiva porque não tem alternativa realista senão de pagar a gratificação.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

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

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

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

a prática passada dê evidência clara da quantia da obrigação construtiva da entidade.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

Reconhecimento:

O custo de planos de participação nos lucros e de bónus não são reconhecidos como uma distribuição do lucro líquido mas como um gasto com o pessoal.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1.2 Benefícios pós-emprego

São benefícios dos empregados (que não sejam benefícios de cessação de emprego e benefícios de compensação em capital próprio) que sejam pagáveis após a conclusão do emprego.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1.2 Benefícios pós-emprego

Benefício pós-emprego

Benefícios de reforma, tais como pensões

Outros benefícios tais como:

- ✓ seguro de vida pós-emprego, e
- ✓ cuidados médicos pós emprego.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1.2 Benefícios pós-emprego

Os planos de benefício pós emprego, dependendo da substância económica do plano que resulte dos seus principais termos e condições, classificam-se como:

1. **Planos de contribuição definida**, ou
2. **Planos de benefícios definidos**.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

1. Planos de contribuição definida

são planos de benefícios pós emprego pelos quais uma entidade paga contribuições fixadas a uma entidade separada (um fundo) e não terá obrigação legal ou construtiva de pagar contribuições adicionais se o fundo não detiver ativos suficientes para pagar todos os benefícios dos empregados relativos ao serviço dos empregados no período corrente e em períodos anteriores.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

1. Planos de contribuição definida

- ✓ a obrigação legal ou construtiva da entidade é limitada à quantia que ela aceita contribuir para o fundo; e

- ✓ em consequência, o risco actuarial e o risco de investimento recaem no empregado.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

1. Planos de contribuição definida

A contabilização dos planos de contribuição definida é linear porque a obrigação da entidade que relata relativamente a cada período é determinada pelas quantias a serem contribuídas relativas a esse período.

Não são necessários pressupostos atuariais para mensurar a obrigação ou o gasto e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda atuarial.

As obrigações são mensuradas numa base não descontada, exceto quando não se vençam completamente dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respetivo serviço.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

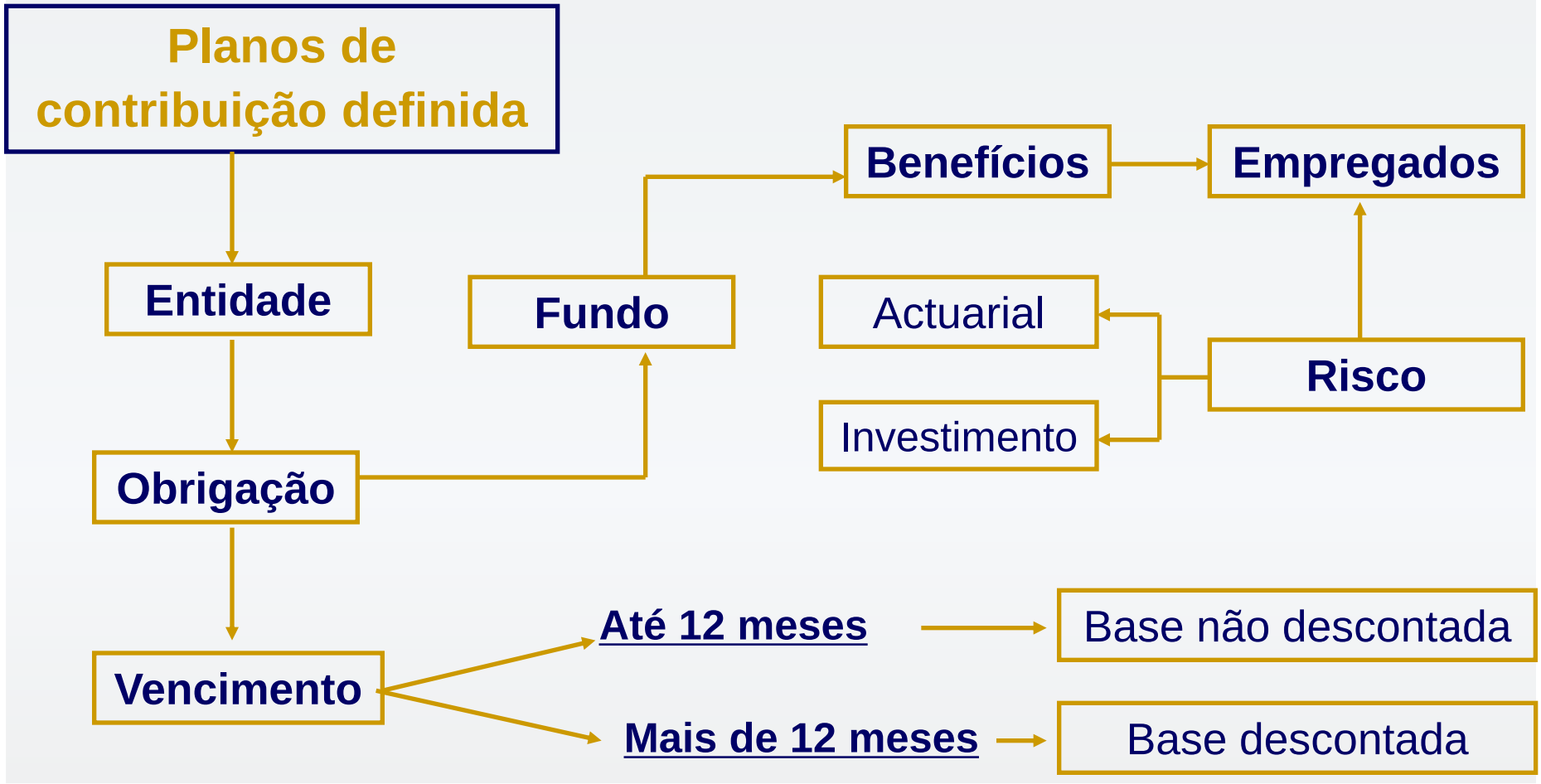
1. Planos de contribuição definida: Mensuração

Quando um empregado tiver prestado serviço a uma entidade durante um período, a entidade deve reconhecer a contribuição a pagar para um plano de contribuição definida em troca desse serviço:

- ✓ como um passivo (gasto acrescido), após dedução de qualquer contribuição já paga; e
- ✓ como um gasto, salvo se outra Norma Contabilística e de Relato Financeiro exigir ou permitir a inclusão da contribuição no custo de um ativo.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral



© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

A Sociedade FerroLima S.A., depois de ver um seu ex-funcionário pensionista a cair em dificuldades financeiras, resolveu efetuar entregas para um fundo de pensões, gerido pela Sociedade SeguroPensão, S.A., visando a atribuição de complementos de reforma aos seus empregados de acordo com a deliberação tomada em Assembleia Geral, realizada em 30 de Setembro de N, visando a atribuição de complementos de reforma aos seus empregados.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Assim, nesta mesma data efetuou a primeira contribuição de 1.000.000 € para o fundo de pensões, tendo ficado definido que no final de cada mês efetuaria uma entrega de 10.000 €.

Pedido:

Contabilização das referidas contribuições efetuadas no ano N para o fundo de pensões.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Resolução:

Como a entidade paga contribuições fixadas a uma entidade separada (SeguroPensão, S.A.) e não terá obrigações legais nem construtivas de pagar contribuições adicionais se o fundo não detiver ativos suficientes para pagar todos os benefícios dos empregados, dizemos que este fundo de pensões se enquadra num plano de contribuição definida.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Desta forma, as contribuições a pagar são contabilizadas como um gasto de acordo com o seguinte plano:

Data	Contribuições para o fundo
30/09/N	1.000.000 €
31/10/N	10.000 €
30/11/N	10.000 €
31/12/N	10.000 €
Total	1.030.000 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exemplo:

Registo:

Pelo Registo das contribuições anuais pagas			
	63	Gastos com Pessoal	
	633	Benefícios Pós-emprego	
	6331	Prémios para pensões	
a	12	Depósitos à Ordem	1.030.000 €

Em termos fiscais, os contornos da dedutibilidade fiscal das contribuições para fundos de pensões encontram-se previstos no artigo 43.º do CIRC.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2. Planos de benefícios definidos:

São planos de benefícios pós emprego que não sejam planos de contribuição definida. Caraterizam-se por:

✓a obrigação da entidade é a de proporcionar os benefícios acordados com os empregados correntes e antigos; e

✓o risco atuarial e o risco de investimento recaem, em substância, na entidade.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2. Planos de benefícios definidos

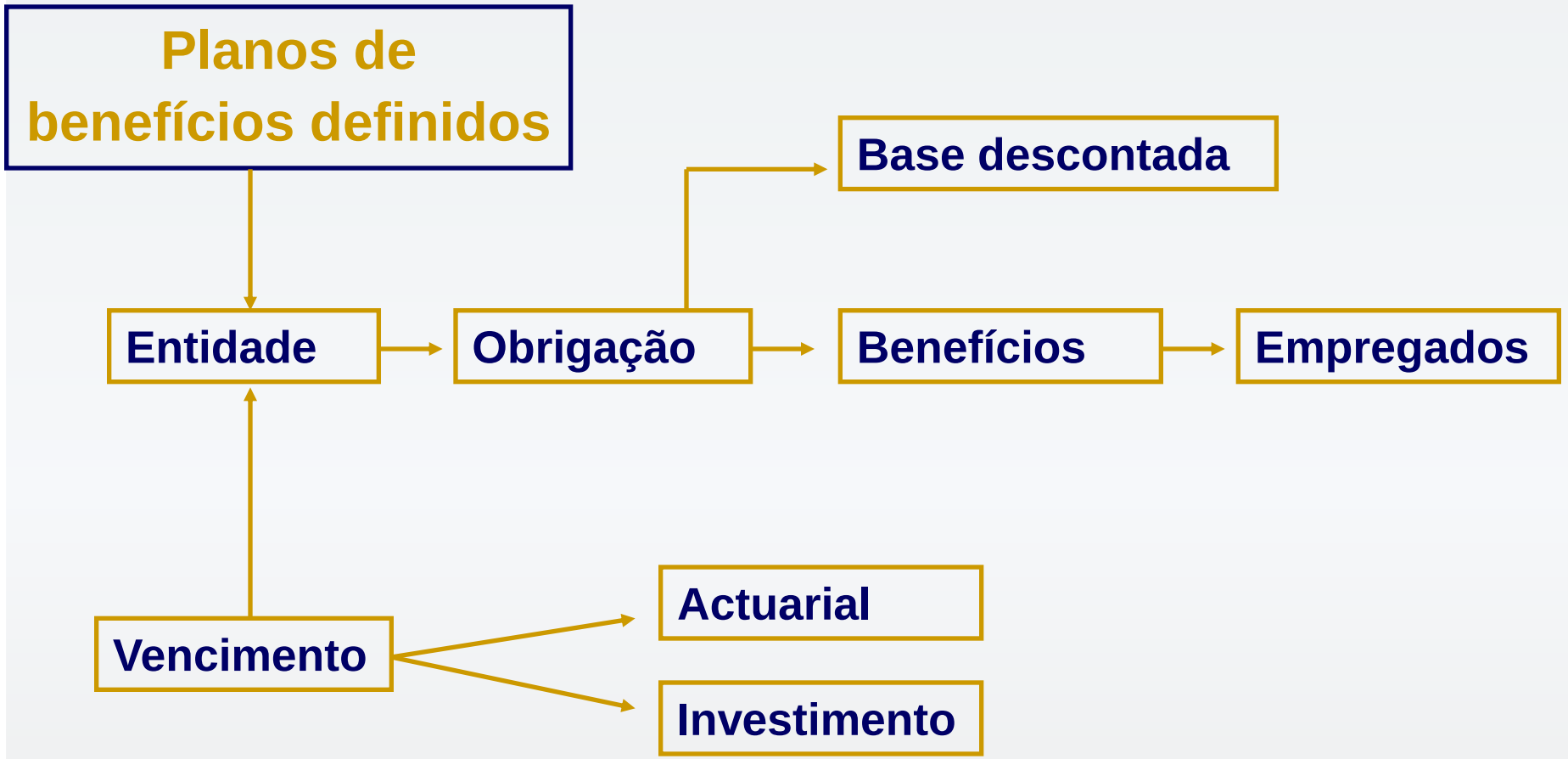
A contabilização é complexa porque são necessários pressupostos atuariais para mensurar a obrigação e o gasto e existe a possibilidade de ganhos e perdas atuariais.

As obrigações são mensuradas numa base descontada porque podem ser liquidadas muitos anos após os empregados prestarem o respetivo serviço.

As entidades que necessitem de efetuar a contabilização deste tipo de planos, devem seguir o previsto na IAS 19 – Benefícios de Empregados.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral



© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1.3 Outros benefícios de longo prazo dos empregados

são benefícios dos empregados que não se vençam na totalidade dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respetivo serviço.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

Exemplos de Outros Benefícios de Longo Prazo:

- ✓ Ausências permitidas de longo prazo tais como licença por serviços duradouros ou sabática;
- ✓ Benefícios de jubileu ou por outro serviço duradouro;
- ✓ Benefícios a longo prazo de incapacidade;
- ✓ Participação nos lucros e bónus pagáveis doze meses ou mais após o fim do período no qual os empregados prestam o respetivo serviço; e
- ✓ Remunerações diferidas pagas doze meses ou mais após o fim do período no qual seja obtida.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

Mensuração

A mensuração é geralmente sujeita a determinado grau de incerteza.

A contabilização difere do que é exigido para benefícios pós-emprego como segue:

- ✓ ganhos e perdas actuariais são imediatamente reconhecidos e não se aplica o «*corridor*»; e
- ✓ todo o custo do serviço passado é imediatamente reconhecido.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

Mensuração

A quantia reconhecida como um passivo relativa a outros benefícios a longo prazo dos empregados deve ser o total líquido das seguintes quantias:

- ✓ o valor presente da obrigação de benefícios definidos à data do balanço;
- ✓ menos o justo valor à data do balanço dos ativos do plano (se os houver) dos quais as obrigações devem ser liquidadas diretamente.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1.4 Benefícios de cessação de emprego

O tratamento de **benefícios de cessação de emprego** aparece separadamente de outros benefícios de empregados devido a que o acontecimento que dá origem a uma obrigação é a cessação em vez do serviço do empregado.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1.4 Benefícios de cessação de emprego

São benefícios dos empregados pagáveis em consequência de:

- ✓ a decisão de uma entidade cessar o emprego de um empregado antes da data normal da reforma; ou
- ✓ decisão de um empregado aceitar a saída voluntária em troca desses benefícios.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

Reconhecimento

Uma entidade deve **reconhecer** benefícios de cessação de emprego como um passivo e um gasto quando, e somente quando, a entidade esteja comprometida de uma forma demonstrável, quer a:

- ✓ cessar o emprego de um empregado ou grupo de empregados antes da data normal de reforma; ou
- ✓ proporcionar benefícios de cessação como resultado de uma oferta feita a fim de encorajar a saída voluntária.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

Benefícios de cessação de emprego:

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

Quando uma entidade reconheça benefícios de cessação, a entidade pode também ter necessidade de contabilizar um corte de benefícios de reforma ou outros benefícios dos empregados.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

Mensuração de Benefícios de cessação de emprego

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

No caso de uma oferta feita para encorajar a saída voluntária, a mensuração dos benefícios de cessação de emprego deve basear-se no número de empregados que se espera que aceitem a oferta.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1.5 Divulgações

A NCRF 28 requer um conjunto alargado de divulgações, de forma individualizada de acordo com os diferentes tipos de benefícios dos empregados.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1.5.1 Divulgação de benefícios a curto prazo (§ 56)

Não são exigidas divulgações específicas acerca dos benefícios a curto prazo dos empregados, a menos que outras Normas o possam exigir.

Por exemplo, a NCRF 5 - Divulgações de Partes Relacionadas exige divulgações acerca de benefícios dos empregados para o pessoal chave da gerência. A NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras, exige a divulgação de gastos com os benefícios dos empregados.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1.5.2 Divulgação de benefícios pós emprego(§§ 57 e 58)

Planos de contribuição definida:

Uma entidade deve divulgar a quantia reconhecida como um gasto no que respeita a planos de contribuição definida.

Sempre que exigido pela NCRF 5 - Divulgações de Partes Relacionadas, uma entidade divulga informação acerca de contribuições para planos de contribuição definida relativamente ao principal pessoal de gerência.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1.5.3 Divulgação de outros benefícios longo prazo(§ 59)

Para cada categoria de outros benefícios a longo prazo que uma entidade proporcione aos seus empregados, a entidade deve divulgar a natureza dos benefícios, a quantia das suas obrigações e o nível de cobertura das responsabilidades à data do relato, bem como a quantia de quaisquer ganhos ou perdas atuariais no período corrente e as políticas contabilísticas para tais ganhos ou perdas atuariais.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Benefícios aos empregados – modelo geral

2.20.1.5.4 Divulgação de benefícios de cessação de emprego (§ 60)

Para cada categoria de benefícios de cessação de emprego que uma entidade proporcione aos seus empregados, a entidade deve divulgar a natureza dos benefícios, a política contabilística adotada, a quantia das suas obrigações e o nível de cobertura das responsabilidades à data do relato.

Quando existir uma incerteza acerca do número de empregados que aceitarão uma oferta de benefícios de cessação de emprego, existe um passivo contingente.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

2.20.2 – mensuração, reconhecimento e divulgação

A NCRF-PE dedica o seu capítulo 18 aos benefícios dos empregados. Os benefícios dos empregados aos quais este capítulo se aplica são (§18.2):

- a **benefícios de curto prazo**, tais como salários, ordenados e contribuições para a segurança social, licença anual paga e licença por doença paga, participação nos lucros e gratificações e benefícios não monetários relativos aos empregados correntes; e
- a **benefícios de cessação de emprego**.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

2.20.2 – mensuração, reconhecimento e divulgação

Em termos de tratamento esta norma não diverge substancialmente da NCRF 28 no que diz respeito aos benefícios a curto prazo dos empregados.

Neste âmbito dispõe que uma entidade **deve reconhecer**:

✓um **passivo** quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios a pagar no futuro; e

✓um **gasto** quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca desses benefícios.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

2.20.2 – mensuração, reconhecimento e divulgação

Os benefícios dos empregados incluem os benefícios proporcionados quer a **empregados** quer aos seus **dependentes** e podem ser liquidados por pagamentos (ou o fornecimento de bens e serviços) feitos quer diretamente aos empregados, aos seus cônjuges, filhos ou outros dependentes quer a outros, tais como empresas de seguros.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

2.20.2 – mensuração, reconhecimento e divulgação

A **contabilização** dos benefícios a curto prazo é **geralmente linear** porque não são necessários pressupostos atuariais para mensurar a obrigação ou o custo e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda atuarial. As **obrigações** dos benefícios a curto prazo **são mensuradas numa base não descontada**.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

2.20.2 – mensuração, reconhecimento e divulgação

Quando um empregado tenha prestado serviço a uma entidade durante um período contabilístico, a entidade deve **reconhecer a quantia não descontada de benefícios a curto prazo** que espera ser paga em **troca desse serviço** (§ 18.6):

- ✓ como **um passivo** ; e
- ✓ como **um gasto**.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

2.20.2 – mensuração, reconhecimento e divulgação

Uma entidade deve **reconhecer o custo esperado** dos pagamentos de participação nos lucros e gratificações quando, e só quando (§ 18.7):

- ✓a entidade tenha uma **obrigação presente legal ou construtiva** de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados; e
- ✓possa ser feita uma **estimativa fiável da obrigação**.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF-PE e NCRF-ME

2.20.2 – mensuração, reconhecimento e divulgação

Relativamente aos **benefícios de cessação de emprego** ao não proporcionarem a uma entidade benefícios económicos futuros são **reconhecidos como um gasto imediatamente**.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

NCRF-PE e NCRF-ME

2.20.2 – mensuração, reconhecimento e divulgação

No que respeita aos aspetos relacionados com a **divulgação**, a NCRF-PE prevê que as entidades **divulguem o número médio de empregados durante o ano**.

(NCRF-PR, § 18.15)

A **NCRF-ME** também dedica o seu capítulo 18 aos benefícios dos empregados, **não diferindo substancialmente** do previsto na **NCRF-PE**.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Aspetos Fiscais

Artigo 18.º n.º 11 e 12 do CIRC	11 - Os pagamentos com base em ações, efetuados aos trabalhadores e membros dos órgãos estatutários, em razão da prestação de trabalho ou de exercício de cargo ou função, concorrem para a formação do lucro tributável do período de tributação em que os respetivos direitos ou opções sejam exercidos, pelas quantias liquidadas ou, se aplicável, pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e o respetivo preço de exercício pago. 12 - Exceto quando estejam abrangidos pelo disposto no artigo 40.º, os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, são imputáveis ao período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respetivos beneficiários

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Aspetos Fiscais

Artigo 23.º n.º 1 alínea d) do CIRC	1 - Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente: … d)De natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida e operações do ramo 'Vida', contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados; …

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Aspetos Fiscais

Artigo 43.º do CIRC	1 - São também dedutíveis os custos ou perdas do exercício… … 14 - A Direcção-Geral dos Impostos pode autorizar que a condição a que se refere a alínea b) do n.º 4 deixe de verificar-se, designadamente, em caso de entidades sujeitas a processos de reestruturação empresarial, mediante requerimento, a apresentar até ao final do período de tributação da ocorrência das alterações, em que seja demonstrado que a diferenciação introduzida tem por base critérios objetivos. 15 - Consideram-se incluídos no n.º 1 os custos suportados com a aquisição de passes sociais em benefício do pessoal da empresa, verificados os requisitos aí exigidos.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Aspetos Fiscais

Artigo 45.º n.º 1 alíneas m e n do CIRC	Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: … m) Os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respetivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte; n) Sem prejuízo da alínea anterior, os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam titulares, direta ou indiretamente, de partes representativas de, pelo menos, 1 % do capital social, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam ….

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Caso Prático I

(adaptado de Gomes e Pires, 2010)

Desde longa data que a Sociedade NordeGiz, Lda. tem como prática atribuir gratificações ao pessoal e aos 3 sócios gerentes a título de aplicação dos lucros do período.

Até ao ano N os critérios de atribuição das gratificações foram os que constam do quadro seguinte:

Colaboradores	Gratificação Anual
Gerente X	37.500 €
Gerente Y	25.000 €
Gerente Z	17.500 €
Pessoal	2,5% s/ o lucro

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Sabendo que:

–O lucro líquido do ano N foi de 2.000.000 €, pelo que as gratificações pagas em 30 de Abril de N+1, após a deliberação tomada pela Assembleia Geral Anual de aprovação das contas de N, realizada em 31 de Março de N+1, foram de 130.000 €, cabendo:

- ✓ 80.000 € aos sócios gerentes;
- ✓ 50.000 € ao pessoal.

–Prevê-se que o lucro de N+1 seja de 1.750.000 €.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Pedido:

Admitindo que a Sociedade mantenha o mesmo critério de atribuição das gratificações, proceda ao registo contabilístico das mesmas no ano N+1 e ano N+2.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

De acordo com o previsto no § 4 da NCRF 28, os benefícios dos empregados incluem a participação nos lucros e bónus, se pagáveis dentro de 12 meses do final do período em que os empregados prestam o respetivo serviço.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Como a entidade tem uma obrigação construtiva (devido às práticas passadas) de pagar gratificações relativas a participações nos lucros, devem as mesmas ser reconhecidas no ano N+1, por ser o período em que os empregados prestaram serviços.

Assim, tendo por base a pratica passada, é feita uma estimativa da obrigação e correspondente reconhecimento como gasto com o pessoal.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Ano N+1:

Participação nos lucros = (1.750.000€ x 2,5%) + 37.500€ + 25.000€ + 17.500€ =

= 123.750 €

Pelo Registo da participação nos lucros				
	63	Gastos com Pessoal		
	631	Remunerações aos Órgãos Sociais	80.000 €	
	632	Remunerações ao Pessoal	43.750 €	
a	27	Outras Contas a Receber e a Pagar		
	272	Devedores e Credores por Acréscimos		
	2722	Credores por acréscimo de gastos		123.750 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

O lucro do ano N+1 já se encontra deduzido do valor da gratificação. Na data de aprovação das contas de N+1 (março de N+2) é necessário proceder ao seguinte lançamento:

Pela aprovação da participação nos lucros				
	27	Outras Contas a Receber e a Pagar		
	272	Devedores e Credores por Acréscimos		
	2722	Credores por acréscimo de gastos	123.750 €	
a	23	Pessoal		
	238	Outras Operações		
	2381	Remunerações aos Órgãos Sociais		80.000 €
	2382	Remunerações ao Pessoal		43.750 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Em termos fiscais as gratificações relativas às participações nos lucros são consideradas gastos do período N+1, contudo temos de ter em atenção que não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável.

No momento do pagamento ou colocação à disposição das gratificações em N+2, estas são adicionadas às remunerações do respetivo período para efeitos do cálculo do imposto e contribuições que lhe sejam imputadas.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Caso Prático II

A Sociedade NordeGiz, Lda. cessou o contrato de trabalho com o Sr. Manuel Firmino tendo esta cessão sido acordada em Setembro do ano N.

Desta forma, a Sociedade NordeGiz, Lda. teve que pagar uma indeminização no valor de 80.000 € ao referido funcionário, tendo negociado pagar metade no dia 31 de Dezembro do ano N+1 e a restante um ano após (dia 31 de Dezembro do ano N+2).

Pedido:

Pressupondo uma taxa de desconto de 3,5 %, proceda ao registo contabilístico referente à indemnização em causa.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Resolução:

A Sociedade NordeGiz, Lda. terá de efetuar o processamento da indemnização. O tratamento de benefícios de cessação de emprego aparece separadamente de outros benefícios de empregados devido a que o acontecimento que dá origem a uma obrigação é a cessação em vez do serviço do empregado.

Os benefícios de cessação de emprego não proporcionam à Sociedade NordeGiz, Lda. benefícios económicos futuros, pelo que são reconhecidos como um gasto imediatamente.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Em termos de mensuração de Benefícios de cessação de emprego a norma refere que sempre que benefícios de cessação de emprego se vençam a mais de 12 meses após a data do balanço, eles devem ser descontados (NCRF 28, § 54).

Neste caso, uma das prestações vence a mais de 12 meses após a data do balanço, pelo que temos de calcular o valor descontado dessa mesma prestação.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Assim, temos:

Pagamentos	1.ª Prestação – Dezembro N+1 = 40.000 €
	2.ª Prestação – Dezembro N+2 = 40.000 €
Prestações	1.ª Prestação – Dezembro N+1 = 40.000 €
	2.ª Prestação (descontada) – Dezembro N+2 = 37.340 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Lançamentos a efetuar:

Pelo Processamento da Indemnização				
	63	Gastos com Pessoal		
	634	Indemnizações	77.340 €*	
	28	Diferimentos		
	281	Gastos a Reconhecer	2.660 €**	
a	23	Pessoal		
	231	Remunerações a Pagar		
	2312	Ao Pessoal		80.000 €

(*) 40.000 € + 37.340 € = 77.340 €

(**) 80.000 € - 77.340 € = 2.660 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Lançamentos a efetuar:

31 /12/N+1 Pelo Pagamento da 1.ª prestação da Indemnização			
	23	Pessoal	
	231	Remunerações a Pagar	
	2312	Ao Pessoal	
a	12	Depósitos à Ordem	40.000 €

31 /12/N+1 Pela regularização do efeito temporal do dinheiro			
	69	Gastos e perdas de financiamento	
	691	Juros suportados	
	6918	Outros juros	
a	28	Diferimentos	
	281	Gastos a reconhecer	1.330 €*

(*) 2.660 € / 2 = 1.330 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Exercícios de Aplicação

Lançamentos a efetuar:

31 /12/N+2 Pelo Pagamento da 2.ª prestação da Indemnização			
	23	Pessoal	
	231	Remunerações a Pagar	
	2312	Ao Pessoal	
a	12	Depósitos à Ordem	40.000 €

31 /12/N+2 Pela regularização do efeito temporal do dinheiro			
	69	Gastos e perdas de financiamento	
	691	Juros suportados	
	6918	Outros juros	
a	28	Diferimentos	
	281	Gastos a reconhecer	1.330 €*

(*) 2.660 € / 2 = 1.330 €

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Plano da Sessão

3 – Transposição entre normativos Contabilísticos

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Transposição entre normativos

Quando é que as empresas transitam de normativo e adotam a NCRF 3 – Adoção pela 1.ª vez das NCRF?

- ✓ Se estiverem a adotar as IAS/IFRS e passarem para as NCRF;
- ✓ Se adotarem a NCRF-ME e passarem para as NCRF-NCRF–PE.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Transposição entre normativos

Objetivo:

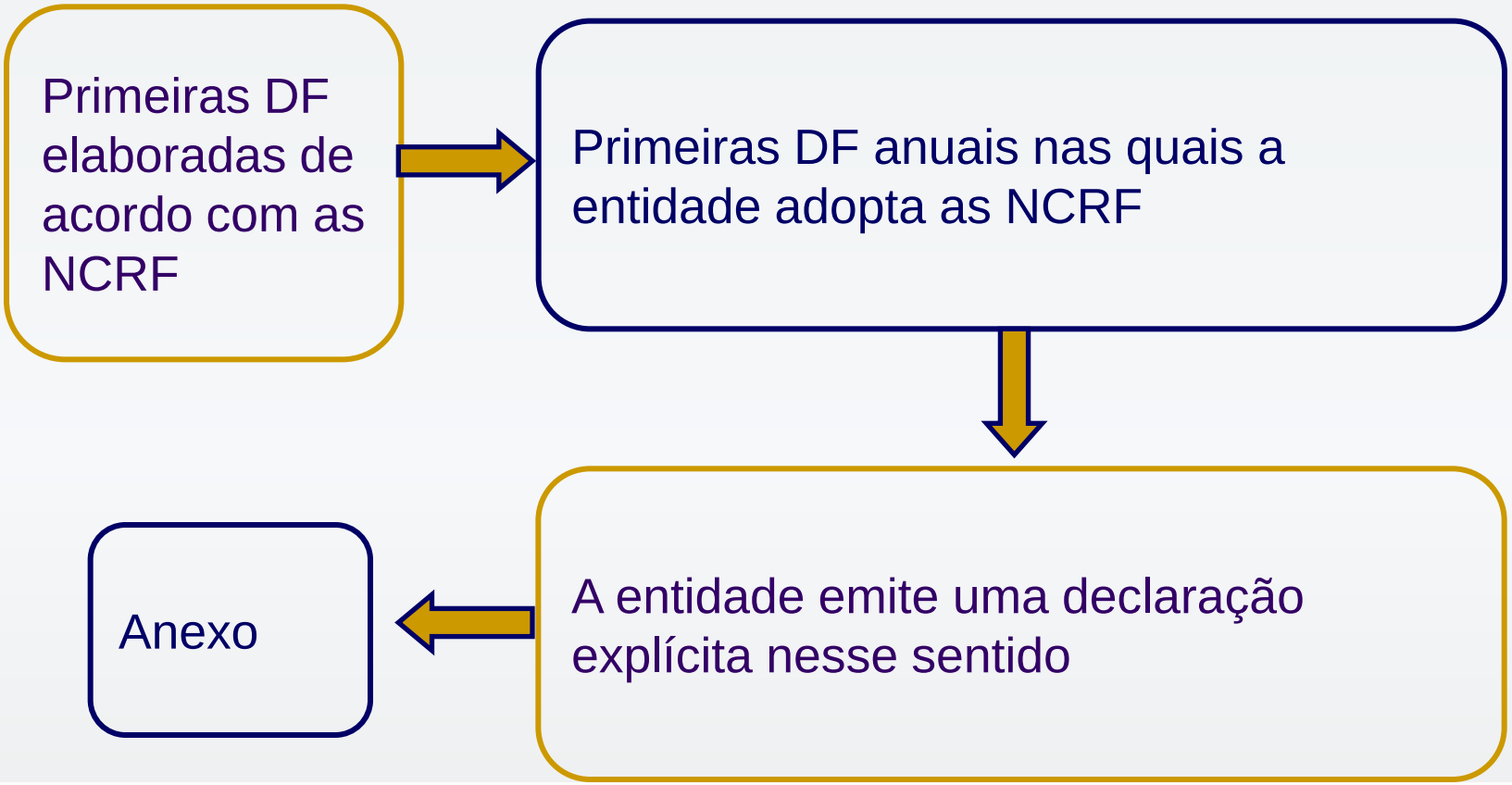
…assegurar que as primeiras DF de uma entidade de acordo com as NCRF contenham informação que:

- ✓ Seja **transparente** para os utentes e **comparável** em todos os períodos apresentados;
- ✓ Proporcione um **ponto de partida** conveniente para a contabilização segundo as NCRF; e
- ✓ Possa ser gerada a um **custo que não exceda os benefícios** para os utentes.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Transposição entre normativos

Primeiras DF com base nas NCRF (NCRF 3, § 3)



© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Transposição entre normativos

Primeiras DF com base nas NCRF (§1 da NCRF 3)

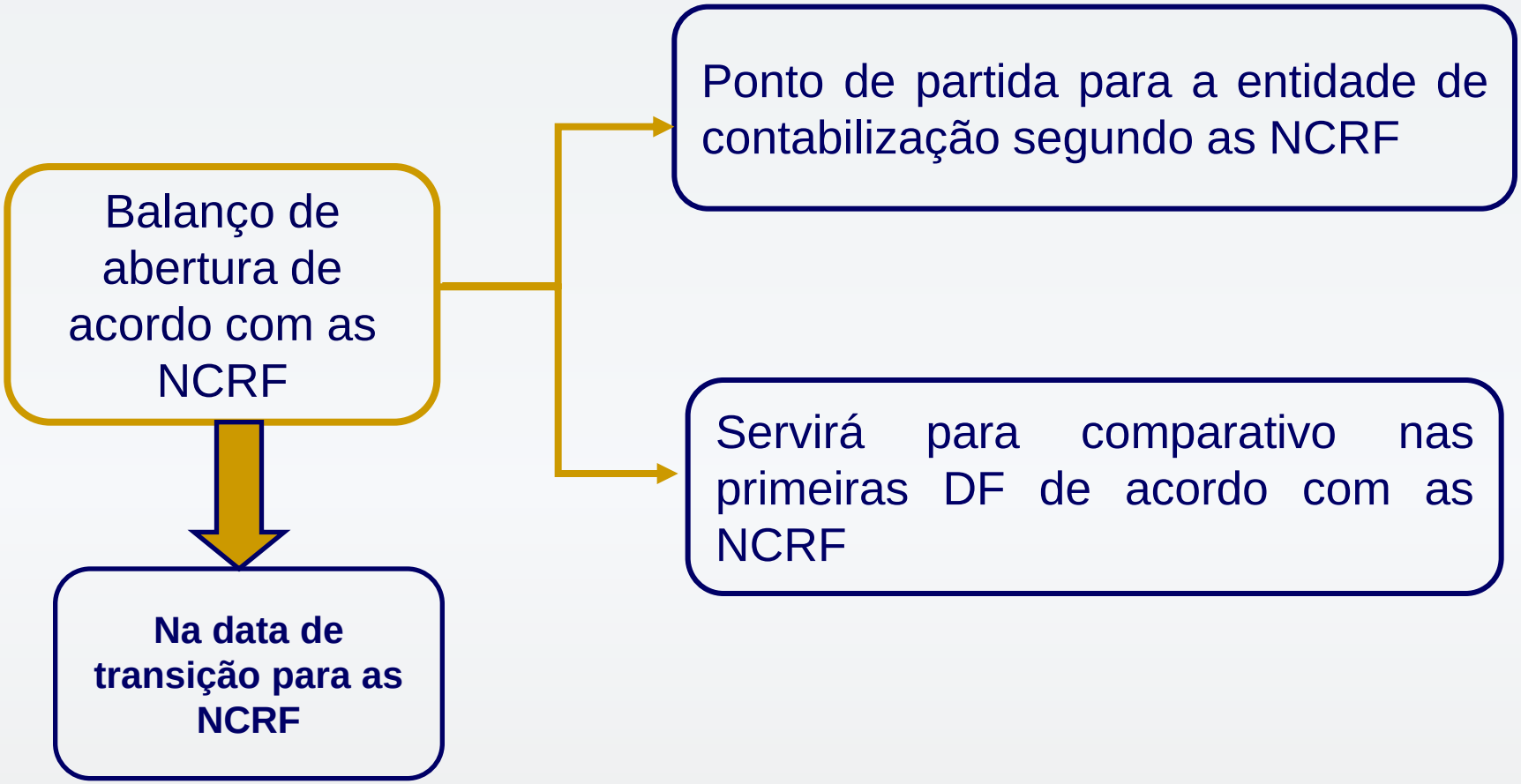
Primeiras DF elaboradas de acordo com as NCRF

- Devem ser transparentes para todos os utilizadores
- Devem ser comparáveis em todos os períodos apresentados
- Devem ser elaboradas com um custo que não exceda os benefícios para os utilizadores

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Transposição entre normativos

Balanço de abertura (§ 5 da NCRF 3)



© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Transposição entre normativos

Balanço de abertura (§ 4 da NCRF 3)

Data de transição para as NCRF

→

Data de início do primeiro período para o qual a entidade apresenta as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF

As primeiras DF de acordo com as NCRF de uma entidade devem incluir, pelo menos, um ano de informação comparativa segundo as NCRF.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Transposição entre normativos

Balanço de abertura (§ 7 da NCRF 3)

Balanço de abertura

- ✓ Reconhecimento de todos os ativos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas NCRF
- ✓ Não reconhecimento de itens como ativos ou passivos se as NCRF não permitirem esse reconhecimento

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Transposição entre normativos

Balanço de abertura (§ 7 da NCRF 3)

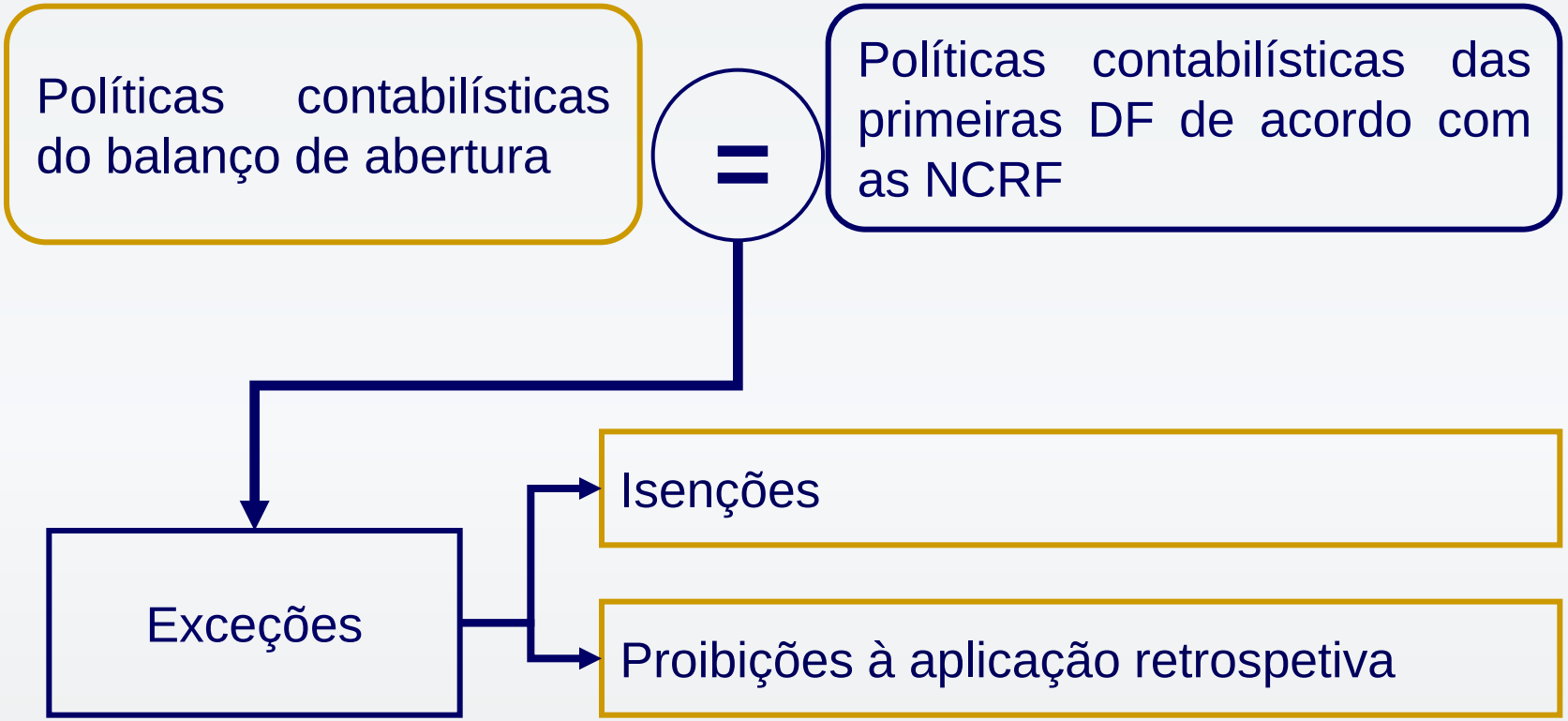
Balanço de abertura

- ✓ Reclassificação de itens anteriormente reconhecidos como um tipo de ativo, passivo ou componente do capital próprio, mas que são um tipo diferente de ativo, passivo ou componente do capital próprio segundo as NCRF
- ✓ Aplicação das NCRF na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Transposição entre normativos

Políticas contabilísticas (§ 6 da NCRF 3)



© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Transposição entre normativos

Exceções – Isenções (§ 10 da NCRF 3)

Isenções

- ✓ Concentrações de atividade empresariais
- ✓ Justo valor ou revalorização como custo considerado
- ✓ Benefícios dos empregados
- ✓ Diferenças de transposição cumulativas
- ✓ Instrumentos financeiros compostos
- ✓ Locações

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Transposição entre normativos

Exceções – Isenções (§ 11 da NCRF 3)

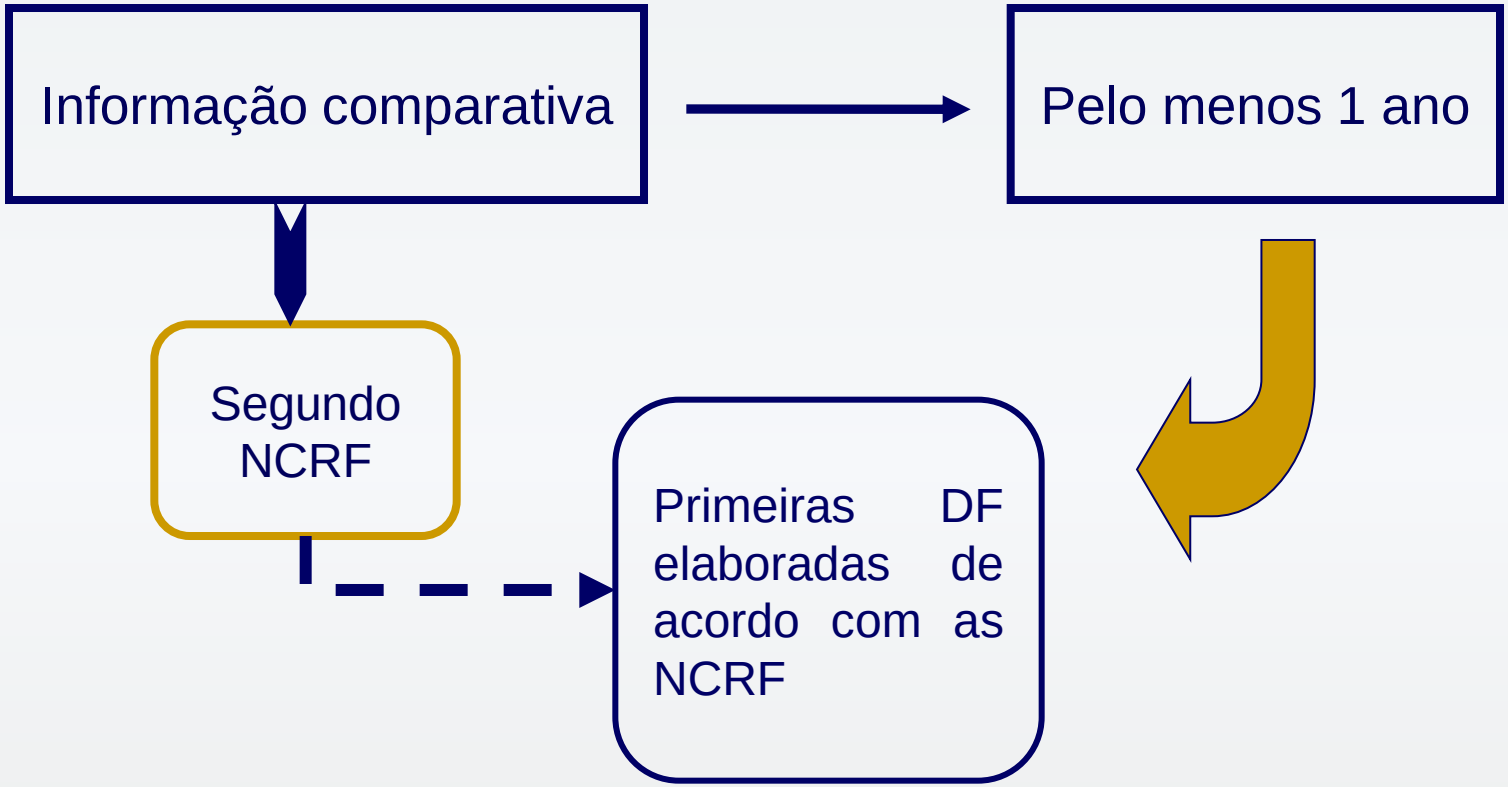
Proibição de aplicação retrospectiva

- ✓ Desreconhecimento de ativos e passivos financeiros
- ✓ Contabilidade de cobertura
- ✓ Estimativas
- ✓ Activos classificados como detidos para venda e actividades operacionais descontinuadas

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Transposição entre normativos

Informação comparativa (§ 13 da NCRF 13)



© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Transposição entre normativos

Rubricas mais relevantes em termos de RECONHECIMENTO:

Possibilidade de que venham a ser reconhecidos ativos e passivos que até aqui não o eram, tais como:

- ✓ Ativos intangíveis adquiridos, especialmente em concentrações de atividades empresariais;
- ✓ Ativos relativos a exploração e avaliação de recursos minerais;
- ✓ Ativos biológicos;
- ✓ Provisões para garantias a clientes, reestruturação e responsabilidades ambientais;
- ✓ Instrumentos financeiros;
- ✓ …

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Transposição entre normativos

Rubricas mais relevantes em termos de DESRECONHECIMENTO:

Possibilidade de que venham a ser desreconhecidos ativos e passivos que até aqui o eram, tais como:

- ✓ Ativos intangíveis, especialmente gastos de instalação e expansão e despesas de investigação;
- ✓ Ativos fixos tangíveis sem utilidade;
- ✓ Obras em curso;
- ✓ Provisões constituídas expressamente ao abrigo de disposições fiscais.
- ✓ …

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Transposição entre normativos

Rubricas mais relevantes em termos de RECLASSIFICAÇÃO:

- ✓ Ativos detidos para venda;
- ✓ Propriedades de investimento;
- ✓ Ativos biológicos e afetos a atividades agrícolas;
- ✓ Ativos e passivos afetos a unidades operacionais descontinuadas;
- ✓ Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos;
- ✓ Ativos e passivos financeiros, bem como instrumentos de capital próprio;
- ✓ Acréscimos de rendimentos e de gastos;
- ✓ Ativos e passivos por impostos diferidos.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Transposição entre normativos

Rubricas mais relevantes em termos de MENSURAÇÃO:

- ✓ Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos;
- ✓ Contas a receber de clientes e outros terceiros e respetiva imparidade;
- ✓ Ativos intangíveis em geral, sua depreciação e, em especial, nos trespasses;
- ✓ Ativos fixos tangíveis, sua depreciação e imparidade.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Transposição entre normativos

Rubricas mais relevantes em termos de MENSURAÇÃO:

- ✓ Propriedades de investimento, sejam segundo o modelo do custo (depreciação e imparidade) ou segundo o modelo do justo valor;
- ✓ Ativos afetos à exploração e avaliação de recursos naturais;
- ✓ Ativos biológicos em geral e afetos a atividades agrícolas;
- ✓ Inventários custeados segundo o LIFO;
- ✓ Contratos de construção;

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Transposição entre normativos

Rubricas mais relevantes em termos de MENSURAÇÃO:

- ✓ Provisões para garantias a clientes, para reestruturação e para responsabilidades ambientais;
- ✓ Contas a receber de clientes, vendas e prestações de serviços, com desfasamentos significativos nos prazos de cobrança;
- ✓ Em geral todas as valorimetrias até aqui determinadas por normas fiscais, inclusivamente em situações de relativa omissão das normas contabilísticas (especialmente em amortizações, custos diferidos, ajustamentos e provisões).

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Transposição entre normativos

As alterações de políticas contabilísticas decorrentes da adoção pela primeira vez da NCRF-PE, devem ser aplicadas **prospectivamente**.

Quaisquer quantias relativas a diferenças de transição devem ser reconhecidas no capital próprio.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Transposição entre normativos

No balanço de abertura relativo à primeira aplicação a entidade deve:

- ✓ **Manter reconhecidos pela quantia escriturada** todos os ativos e passivos cujo reconhecimento continue a ser exigido por esta norma;
- ✓ **Reconhecer** todos os ativos e passivos cujo reconhecimento passe a ser exigido por esta norma, sendo a respetiva mensuração efetuada nos termos nela previstos, não sendo contudo permitida, em caso algum, a utilização da base de mensuração do justo valor à data da transição;
- ✓ **Desreconhecer** itens como ativos ou passivos se a presente norma o não permitir; e
- ✓ Efetuar as **reclassificações** pertinentes.

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

OBRIGADO PELA VOSSA ATENÇÃO!

© ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013

Revisão das Normas Contabilísticas

DIS 1613

Graça Azevedo e Jonas Oliveira

Setembro de 2013