

Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas
Formação Eventual

Sistema de Normalização Contabilística

Exemplos práticos

14Set2009 a 14Out2009

Sistema de Normalização Contabilística – Exemplos práticos

Nas páginas seguintes são apresentados alguns exemplos práticos que foram preparados com vista a uma melhor aplicação do Sistema de Normalização Contabilística que foi aprovado pelo Decreto-lei nº 158/2009, de 13 de Julho.

Nos exemplos apresentados e que se destinam a ser analisados nas sessões de formação eventual a promover pela CTOC de 14 de Setembro de 2009 a 12 de Outubro de 2009, procura-se fazer referência às Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (que ainda não se encontravam publicadas no momento da preparação dos exemplos aqui presentes) e, em especial às seguintes:

- 4-Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros
- 6-Activos Intangíveis
- 7-Activos Fixos Tangíveis
- 8-Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas
- 9-Loações
- 10-Custos de Empréstimos Obtidos
- 12-Imparidade de Activos
- 18-Inventários
- 21-Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes
- 22-Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo
- 25-Impostos Sobre o Rendimento
- 27-Instrumentos Financeiros

Na resolução que se irá ser apresentada terá em consideração os seguintes aspectos:

1. Identificação da natureza do problema
2. Identificação das norma(s) aplicável(eis)
3. Identificação das disposições a considerar das normas aplicáveis
4. Elaboração dos cálculos preparatórios
5. Análise da problemática do reconhecimento
6. Análise da problemática da mensuração
7. Análise da problemática da apresentação

8. As divulgações
9. Algumas questões colaterais
10. Impacto ao nível das pequenas entidades

Imediatamente após cada caso é apresentado o esquema da respectiva solução que foi preparado pelo autor em colaboração com as Professoras Graça Azevedo e Carla Carvalho, ambas do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Domingos Cravo
2 de Setembro de 2009

Índice

CASO 1: Depreciação por Componentes	15
Caso	15
Questões	15
Natureza do problema.....	15
Normas aplicáveis	15
Norma base:.....	15
Outros normativos aplicáveis:	16
Problemática do Reconhecimento	16
Reconhecimento inicial:	16
Cálculos Preparatórios.....	17
Problemática do Reconhecimento	17
Lançamentos:.....	17
Problemática da Mensuração.....	17
Mensuração após reconhecimento:.....	17
Depreciação:	18
Cálculos preparatórios:	18
Lançamentos:.....	19
Problemática do Reconhecimento	19
Reconhecimento dos custos subsequentes efectivos:	19
Problemática do Desreconhecimento	19
Desreconhecimento da componente revisão (Anos 1 a 6):.....	19
Lançamentos:.....	19
Problemática da Mensuração.....	20
Cálculos preparatórios – Depreciação do Ano 7:	20
Lançamentos:.....	20
Problemática da Apresentação.....	20
Balanço:	20
Balanço 31/Dez./Ano 7:	20
Demonstração dos Resultados:.....	21
Problemática da Divulgação	22
Anexo:	22
Anexo:	22
Pequenas entidades	22
Tratamento para as PE:.....	22
Questões colaterais	22

CASO 2: Capitalização de Gastos Financeiros	23
Caso	23
Questão	24
Natureza do problema.....	24
Normas aplicáveis	24
Normas base:	24
Outros normativos aplicáveis:	24
Problemática do Reconhecimento	24
Reconhecimento inicial do edifício em construção:.....	24
Problemática da Mensuração.....	25
Mensuração no reconhecimento inicial:.....	25
Problemática do Reconhecimento	25
Reconhecimento dos custos dos empréstimos obtidos:.....	25
Problemática da Mensuração.....	26
Reconhecimento dos custos dos empréstimos obtidos :.....	26
Problemática do Reconhecimento	26
Reconhecimento dos custos dos empréstimos obtidos:.....	26
Cálculos preparatórios	27
Problemática do Reconhecimento	27
Lançamentos:.....	27
Cálculos preparatórios	27
Capitalização dos encargos financeiros:.....	27
Problemática do Reconhecimento	28
Lançamentos:.....	28
Problemática da Apresentação.....	28
Problemática da Apresentação.....	29
Problemática da Divulgação	29
Anexo:	29
Pequenas entidades	30
Questões colaterais	30
CASO 3: Permuta - 1	31
Caso	31
Natureza do problema.....	31
Normas aplicáveis	31
Normas base:	31
Outros normativos aplicáveis:	31
Problemática do Reconhecimento	32
Reconhecimento inicial:	32

Mensuração no reconhecimento inicial:	32
Reconhecimento inicial:	32
Cálculos preparatórios:	33
Lançamentos:	34
Problemática do desconhecimento	34
Desreconhecimento:	34
Cálculos preparatórios:	35
Lançamentos:	35
Problemática da Apresentação.....	35
Balanço Dez./Ano 3:	35
Demonstração dos Resultados:	36
Anexo:	36
Pequenas entidades	36
Questões colaterais	37
CASO 4: Permuta - 2.....	38
Caso	38
Natureza do problema.....	38
Normas aplicáveis	38
Normas base:	38
Outros normativos aplicáveis:	39
Problemática do Reconhecimento	39
Reconhecimento inicial:	39
Mensuração no reconhecimento inicial:	39
Reconhecimento inicial:	39
Problemática da Mensuração.....	40
Reconhecimento inicial:	40
Mensuração inicial:.....	40
Problemática do Reconhecimento	40
Cálculos preparatórios:	40
Lançamentos:	41
Problemática do desconhecimento	41
Desreconhecimento:	41
Cálculos preparatórios:	42
Lançamentos:	42
Problemática da Apresentação.....	42
Balanço:	42
Demonstração dos Resultados:	42
Anexo:	43

Pequenas entidades	44
Questões colaterais	44
CASO 5: Lease-back	45
CASO	45
Questões	45
Natureza do problema.....	45
Normas aplicáveis	45
Normas base:	45
Normas aplicáveis	46
Outros normativos aplicáveis:	46
Problemática do Reconhecimento	46
Reconhecimento inicial da máquina industrial:.....	46
Lançamentos:.....	46
Classificação das locações:.....	46
Locatário: reconhecimento inicial da locação financeira	47
Transacções de venda seguida de locação:.....	47
Transacções de venda seguida de locação financeira:.....	47
Problemática da Mensuração.....	48
Cálculos preparatórios	48
Início do ano 8:	48
Problemática do Desreconhecimento	48
Lançamentos:.....	48
Problemática do Reconhecimento	49
Lançamentos:.....	49
Problemática da Mensuração.....	49
Mensuração subsequente da locação financeira:.....	49
Lançamentos:.....	49
Problemática da Apresentação.....	50
Problemática da Divulgação	50
Anexo:	50
Pequenas entidades	50
Questões colaterais	50
CASO 6: Revalorização de Activos Fixos Tangíveis.....	51
CASO	51
Questões	51
Natureza do problema.....	51
Normas aplicáveis	51
Normas base:	51

Outros normativos aplicáveis:	52
Problemática da Mensuração	52
Mensuração após reconhecimento:	52
Modelo de revalorização (NCRF 7):	52
Problemática do Reconhecimento	53
Tratamento da depreciação acumulada à data da revalorização (NCRF 7 §35):....	53
Problemática da Mensuração	53
Modelo de revalorização:	53
Realização do excedente de revalorização (NCRF 7 §41):	54
Cálculos preparatórios	54
Problemática do Reconhecimento	54
Problemática da Mensuração	55
Alteração do período de vida útil:	55
Cálculos preparatórios	55
Lançamentos	56
Problemática do Desreconhecimento	56
Cálculos preparatórios:	56
Lançamentos:	56
Problemática da Mensuração	57
Mensuração após reconhecimento: Modelo custo	57
Cálculos preparatórios:	57
Efeitos nos capitais próprios:	58
Problemática da Apresentação	58
Problemática da Divulgação	58
Anexo (NCRF 7):	58
Anexo (NCRF 4 §34):	59
Pequenas entidades	59
Tratamento para as PE:	59
Questões colaterais	59
CASO 7: Decisão de alienação de activos fixos tangíveis	60
CASO	60
Questões	60
Natureza do problema	61
Normas aplicáveis	61
Normas base:	61
Outros normativos aplicáveis:	61
Problemática do Reconhecimento	61
Classificação de activos não correntes como detidos para venda:	61

Problemática da Mensuração.....	63
Mensuração inicial de um activo não corrente:.....	63
Reconhecimento de perdas por imparidade e reversões:.....	63
Cálculos preparatórios.....	63
Problemática do Reconhecimento.....	64
Lançamentos.....	64
Problemática da Mensuração.....	65
Cálculos preparatórios.....	65
Lançamentos da reversão e depreciação.....	66
Problemática do Reconhecimento.....	66
Alterações de um plano de venda:.....	66
Problemática da Mensuração.....	67
Mensuração de um activo que deixe de ser classificado como detido para venda:.....	67
Cálculos preparatórios.....	67
Lançamentos reclassificação e perda.....	68
Problemática da Apresentação.....	68
Problemática da Divulgação.....	69
Anexo (NCRF 7):.....	69
Anexo (NCRF 8 §38 e 39):.....	69
Pequenas entidades.....	70
Tratamento para as PE:.....	70
Questões colaterais.....	70
CASO 8: Subsídios relacionados com activos.....	71
Caso.....	71
Natureza do problema.....	71
Normas aplicáveis.....	71
Normas base:.....	71
Outros normativos aplicáveis:.....	71
Problemática do Reconhecimento.....	72
Reconhecimento inicial:.....	72
Problemática da Mensuração.....	73
Mensuração inicial.....	73
Problemática do Reconhecimento.....	73
Lançamento:.....	73
Mensuração após reconhecimento da Patente:.....	73
Modelo do custo:.....	74
Modelo de revalorização:.....	74
Período de amortização e método de amortização de Activos Intangíveis com vidas	

úteis finitas:	75
Cálculos preparatórios:	75
Lançamentos:	76
Reconhecimento inicial - Subsídio:	76
Cálculos preparatórios / Lançamento:	77
Problemática da Apresentação.....	78
Balanço	78
Demonstração dos Resultados	78
Anexo:	80
Pequenas entidades	81
Questões colaterais	81
CASO 9: Restauo Ambiental	82
Caso	82
Natureza do problema.....	82
Normas aplicáveis	82
Normas base:	82
Outros normativos aplicáveis:	83
Problemática do Reconhecimento	83
Reconhecimento inicial:	83
Problemática da Mensuração.....	83
Mensuração no Reconhecimento:.....	83
Problemática do Reconhecimento	84
Lançamento:	84
Provisões e passivos contingentes:	84
Problemática da Mensuração.....	85
Provisões e passivos contingentes:	85
Uso de Provisões:	86
Valor presente:.....	86
Alterações em Provisões:	86
Problemática do Reconhecimento	86
Cálculos preparatórios:	86
Lançamentos:.....	87
Problemática da Apresentação.....	88
Balanço:	88
Demonstração dos Resultados:	88
Problemática do Reconhecimento	89
Lançamentos:.....	89
Problemática da Divulgação.....	90

Anexo:	90
Pequenas entidades	91
Questões colaterais	91
CASO 10: Mensuração de inventários	92
Caso	92
Natureza do problema.....	92
Normas aplicáveis	93
Normas base:	93
Outros normativos aplicáveis:	93
Problemática do Reconhecimento	93
Inventários	93
Reconhecimento inicial:	93
Custo dos inventários	93
Custo de compra	94
Custo de conversão:.....	94
Gastos gerais de produção fixos:	94
Gastos gerais de produção variáveis:.....	95
Reconhecimento inicial:	95
Valor realizável líquido:	96
Cálculos preparatórios:	97
Lançamento:	97
Problemática da Apresentação.....	98
Balanço:	98
Demonstração dos Resultados:.....	98
Problemática da Divulgação	98
Pequenas entidades	98
Questões colaterais	99
CASO 11: Inventários e Provisões	100
Caso	100
Natureza do problema.....	100
Normas aplicáveis	100
Normas base:	100
Outros normativos aplicáveis:	101
Problemática do Reconhecimento	101
Reconhecimento inicial de provisões:	101
Problemática da Mensuração.....	102
Mensuração da provisão:	102
Perdas por imparidade nos inventários:.....	102

Cálculos preparatórios:	103
Problemática do Reconhecimento	103
Lançamentos:	103
Balanço:	103
Demonstração dos Resultados:	103
Problemática da Apresentação	104
Problemática da Divulgação	104
Anexo:	104
Pequenas entidades	105
Questões colaterais	105
CASO 12: Empréstimo bancário	106
Caso	106
Natureza do problema	106
Normas aplicáveis	106
Normas base:	106
Outros normativos aplicáveis:	106
Problemática do Reconhecimento	107
Reconhecimento inicial:	107
Mensuração:	107
Cálculos preparatórios:	109
Lançamentos:	110
Cálculos preparatórios:	110
Problemática da Apresentação	110
Balanço	110
Demonstração dos Resultados – Ano 1:	110
Problemática do Reconhecimento	111
Lançamentos	111
Problemática da Divulgação	111
Pequenas entidades	112
Questões colaterais	112
CASO 13: Carteira de investimentos financeiros	113
Caso	113
Natureza do problema	113
Normas aplicáveis	113
Normas base:	113
Outros normativos aplicáveis:	114
Problemática do Reconhecimento	114
Reconhecimento inicial:	114

Problemática do Reconhecimento	114
Mensuração:	114
Reconhecimento de perdas por imparidade:	115
Cálculos preparatórios:	116
Lançamentos:	116
Cálculos preparatórios:	117
Lançamentos:	117
Cálculos preparatórios:	118
Lançamentos:	118
Problemática da Apresentação	119
Balanço	119
Demonstração dos Resultados	119
Problemática da Divulgação	119
Pequenas entidades	120
Questões colaterais	120
CASO 14: Aumento do capital social	121
CASO	121
Natureza do problema	122
Normas aplicáveis	122
Problemática do Reconhecimento	122
Problemática da Mensuração	123
Problemática do Reconhecimento	123
Problemática da Mensuração	124
Problemática da Apresentação	125
Problemática da Divulgação	126
Pequenas entidades	126
Questões colaterais	127
Questões diversas	128
Questão 1 - Revalorização	128
Questão	128
Natureza do problema	128
Norma base aplicável	128
Problemática da Mensuração	129
Questão 2 - Imparidade	129
Questão	129
Natureza do problema	130
Norma base aplicável	130
Problemática do Reconhecimento	130

Problemática da Mensuração.....	130
Problemática da Mensuração.....	131
Questões colaterais	131
Questão 3 - Imparidade	132
Questão	132
Natureza do problema.....	132
Norma base aplicável	133
Problemática da Mensuração.....	133
Questão 4 - Desconto de letras	134
Questão	134
Natureza do problema.....	135
Norma base aplicável	135
Problemática do Reconhecimento	135
Questão 5 - Participação nos lucros.....	137
Questão	137
Natureza do problema.....	138
Norma base aplicável	138
Questão 6 - Inventários e Agricultura	138
Questão	138
Natureza do problema.....	139
Norma base aplicável	139
Problemática da Mensuração.....	139
Questão 7 - Consolidação - <i>goodwill</i>	140
Questão	140
Natureza do problema.....	141
Norma base aplicável	141
Problemática do Reconhecimento	141
Problemática da Mensuração.....	142

CASO 1: Depreciação por Componentes

Caso

A sociedade ALFA, S.A. adquiriu, a pronto pagamento, em Janeiro do ano 1, um equipamento industrial por 360.000 €.

No final de cada seis anos, o equipamento industrial tem de ser sujeito a uma revisão integral, cujo custo, a preços da data de aquisição, representa 20% do respectivo custo de aquisição.

A vida útil estimada do equipamento é de 12 anos e a empresa adopta o método das quotas constantes, como método de cálculo das quotas de depreciação.

Questões

- ❖ Discutir a solução da questão proposta à luz das disposições do novo SNC.
- ❖ Efectuar os registos relativos à primeira depreciação e indicar os efeitos nas demonstrações financeiras do exercício.
- ❖ Supondo que no exercício 7, a revisão do equipamento custou efectivamente à empresa 66.000 €, efectuar, quanto a esse exercício, os pertinentes registos e indicar os efeitos nas respectivas demonstrações financeiras.

Natureza do problema

- ❖ Depreciação por componentes de um activo fixo tangível.
- ❖ Reconhecimento dos custos subsequentes de um activo fixo tangível.

Normas aplicáveis

Norma base:

NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis

Objectivo:

prescrever o tratamento contabilístico, inicial e subsequente, para activos fixos tangíveis. Os principais aspectos a considerar são o seu reconhecimento e mensuração.

Outros normativos aplicáveis:

Estrutura Conceptual

Objectivo:

estabelece conceitos subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras.

NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das DF

Objectivo:

prescreve as bases quanto à estrutura e conteúdo do balanço, da demonstração dos resultados, da demonstração das alterações no capital próprio e do anexo. A demonstração dos fluxos de caixa é tratada na NCRF 2 – Demonstração de Fluxos de Caixa.

Problemática do Reconhecimento

Reconhecimento inicial:

Definição de activo:

- ❖ recurso controlado pela entidade
- ❖ como resultado de acontecimentos passados, e
- ❖ do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros.

(Estrutura Conceptual §49 a))

Um activo é reconhecido no balanço quando:

- ❖ for provável que qualquer benefício económico futuro associado com o activo flua para a entidade, e
- ❖ tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

(Estrutura Conceptual §87 ↔ NCRF 7 §7)

Mensuração no reconhecimento inicial: ao custo, que inclui:

- ❖ **preço de compra**, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos e abatimentos;
- ❖ **custos directamente atribuíveis** para colocar o activo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida;



- ❖ a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauração do local no qual este está localizado, em cuja obrigação uma entidade incorre.

(NCRF 7 §16 e 17)

Mensuração do custo:

Equivalente ao preço a dinheiro à data do reconhecimento.

(NCRF 7 §24)

- ❖ Inclui os custos inicialmente incorridos para adquirir ou construir o activo e os custos incorridos posteriormente, desde que cumpridos os critérios de reconhecimento.
- ❖ A quantia escriturada das partes substituídas é desreconhecida.

(NCRF 7 §10 e 14).

Cálculos Preparatórios

Custo de aquisição do equipamento industrial = 360.000€

Custo estimado da revisão integral = 20% x 360.000€ = 72.000€

Custo do equipamento deduzindo revisão = 360.000€ - 72.000€ = 288.000€

No presente caso poder-se-iam efectuar os cálculos do custo do equipamento deduzido da revisão “por dentro”, ou seja, deduzir aos 360.000 os 20%, o que daria $360.000/1,2 = 300.000$ € e, conseqüentemente, teríamos um custo estimado da revisão integral de $360.000€ - 300.000€ = 60.000€$

Problemática do Reconhecimento

Lançamentos:

Jan./ano 1 – reconhecimento inicial:

43 Activos fixos tangíveis

433 Equipamento básico

a 12 Depósitos à ordem 360.000€

Problemática da Mensuração

Mensuração após reconhecimento:

- ❖ Modelo de custo ou Modelo de revalorização

(NCRF 7 §29)



Modelo custo: mensuração ao custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas

(NCRF 7 §30)

Depreciação:



- ❖ Depreciação do período:
 - ❖ Cada parte de um item do activo fixo tangível, com um custo que seja significativo em relação ao custo total do item, deve ser depreciada separadamente.
 - ❖ O gasto de depreciação em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro activo.

(NCRF 7 §43 e 48)

- ❖ Quantia depreciável e período de depreciação:
 - ❖ A quantia depreciável deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil.
 - ❖ A depreciação começa quando o activo esteja disponível para uso.
 - ❖ A vida útil é definida em termos da utilidade esperada do activo para a entidade.

(NCRF 7 §50, 55, 57)

- ❖ Método de depreciação:
 - ❖ Modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade.
 - ❖ Pode ser usada uma variedade de métodos, incluindo o método da linha recta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção.

(NCRF 7 §60, 62)

Cálculos preparatórios:

- **Componente 1: Equipamento com exclusão da revisão**

- **Quantia depreciável** = 288.000€ (valor residual = 0)
- **Vida útil** = 12 anos
- **Método de depreciação** = Linha recta (quotas constantes)
- **Depreciação do período** = 288.000€/ 12 = **24.000€**

- **Componente 2: Revisão estimada**

- **Quantia depreciável** = 72.000€ (valor residual = 0)
- **Vida útil** = 6 anos
- **Método de depreciação** = Linha recta (quotas constantes)
- **Depreciação do período** = 72.000€/ 6 = **12.000€**

Lançamentos:

Depreciação total do período = 24.000€ + 12.000€ = **36.000€**

31/Dez./Ano 1 – Depreciação do período:

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas 36.000€

Problemática do Reconhecimento

Reconhecimento dos custos subsequentes efectivos:

No ano 7:

Custo efectivo da revisão (7.º ao 12.º ano) = 66.000€

(a capitalizar como activo fixo tangível)

Jan./Ano 7 – Reconhecimento do custo efectivo da reparação:

43 Activos fixos tangíveis

433 Equipamento básico

a 12 Depósitos à ordem 66.000€

Problemática do Desreconhecimento

Desreconhecimento da componente revisão (Anos 1 a 6):

- ❖ Custo inicial = 72.000€
- ❖ Depreciação acumulada (início Ano 7) = 12.000€ x 6 = 72.000€
- ❖ Quantia escriturada (início Ano 7) = 72.000€ - 72.000€ = 0€

Lançamentos:

Jan./Ano 7 – Desreconhecimento do custo subsequente estimado:

43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciação acumulada

a 43 Activos fixos tangíveis

433 Equipamento básico 72.000€

Problemática da Mensuração

Cálculos preparatórios – Depreciação do Ano 7:

- **Componente 1: Equipamento com exclusão da revisão**
 - **Quantia depreciable** = 288.000€ (valor residual = 0)
 - **Vida útil** = 12 anos
 - **Método de depreciação** = Linha recta (quotas constantes)
 - **Depreciação do período** = 288.000€/ 12 = **24.000€**

- **Componente 2: Revisão**
 - **Quantia depreciable** = 66.000€ (valor residual = 0)
 - **Vida útil** = 6 anos
 - **Método de depreciação** = Linha recta (quotas constantes)
 - **Depreciação do período** = 66.000€/ 6 = **11.000€**

Lançamentos:

Depreciação total do período = 24.000€ + 11.000€ = 35.000€

31/Dez./Ano 7 – Depreciação do período:

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 activos fixos tangíveis

a **43 Activos fixos tangíveis**

438 Depreciações acumuladas

35.000€

Problemática da Apresentação

Balanço:

- ❖ Apresentação de activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na face do balanço.
- ❖ A informação mínima a apresentar na face do balanço consta do respectivo modelo.
- ❖ Linhas de itens adicionais podem ser apresentados na face do balanço quando tal apresentação for relevante.

(NCRF 1 §10, 25, 26)

Balanço 31/Dez./Ano 7:

- ❖ Custo dos componentes 1 e 2 = 288.000€+ 66.000€ = 354.000€
- ❖ Depreciação acumulada = (24.000€x 7) + 11.000€ = 179.000€
- ❖ **Quantia escriturada** = 354.000€-179.000€ = **175.000€**

Entidade: ALFA, S.A.

BALANÇO INDIVIDUAL EM 31 DE Dezembro DE Ano 7

Euros

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31Dez.Ano 7	31Dez.Ano 6
ACTIVO			
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis	5	175.000	144.000
(...)			
.....			

Demonstração dos Resultados:

- ❖ Todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período devem ser incluídos nos resultados a menos que uma Norma o exija de outro modo.
- ❖ A informação mínima a apresentar na face da demonstração dos resultados consta do respectivo modelo.
- ❖ Linhas de itens adicionais podem ser apresentados na face da demonstração dos resultados, quando tal apresentação for relevante.

(NCRF 1 §32, 33, 34)

Entidade: ALFA, S.A.

DEMONSTRAÇÃO INDIVIDUAL DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

PERÍODO FINDO EM 31 DE Dezembro DE Ano 7

Euros

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		Ano 7	Ano 6
(...)		+	+
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		=	=
Gastos/reversões de depreciação e de amortização	30	-35.000	-36.000
Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
.....			

Problemática da Divulgação

Anexo:

Deve apresentar informação:

- ❖ acerca das bases de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas usadas;
- ❖ exigida pelas NCRF que não seja apresentada na face de outras DF;
- ❖ adicional, que não seja apresentada na face de outras DF, mas que seja relevante para uma melhor compreensão de qualquer uma delas.

Notas apresentadas de uma forma sistemática, através de referência cruzada com as demais DF.

(NCRF 1 §43 e 44)

Anexo:

- ❖ critérios de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta;
- ❖ métodos de depreciação usados;
- ❖ vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
- ❖ **quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período; e**
- ❖ reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período que mostre as adições, as revalorizações, as alienações, os activos classificados como detidos para venda, as amortizações, as perdas de imparidade e suas reversões e outras alterações.

(NCRF 7 §72 e ss)

Pequenas entidades

Tratamento para as PE:

- similar ao apresentado anteriormente;
- menores exigências de divulgação de informação.

Questões colaterais

- ❖ Sobressalentes (NCRF 7 §8).
- ❖ Grandes reparações em activos arrendados.
- ❖ Cessação da depreciação (NCRF 7 §55).
- ❖ Valor a desreconhecer de um componente, substituído periodicamente, não estimado inicialmente.

CASO 2: Capitalização de Gastos Financeiros

Caso

Uma empresa decidiu construir um edifício para aí implantar o seu departamento comercial. Segundo as previsões dos seus técnicos, a construção desenvolver-se-á durante cerca de dois anos.

Durante o ano 1, os custos incorridos relativos à construção estão sintetizados no seguinte quadro:

Data	Matérias primas	Mão de obra	Gastos fabris	Gastos administ.	Total
Fev	4.500	2.500	1.400	1.050	9.450
Mar	6.200	2.500	1.740	1.305	11.745
Abr	8.300	2.500	2.160	1.620	14.580
Mai	12.600	2.500	3.020	2.265	20.385
Jun	10.000	2.500	2.500	1.875	16.875
Jul	3.200	2.500	1.140	855	7.695
Agt	4.800	2.500	1.460	1.095	9.855
Set	5.300	2.700	1.600	1.200	10.800
Out	6.100	2.700	1.760	1.320	11.880
Nov	7.200	2.700	1.980	1.485	13.365
Dez	8.500	2.500	2.200	1.650	14.850
Total	76.700	28.100	20.960	15.720	141.480

Sabe-se, que 20% dos gastos fabris e dos gastos administrativos respeitam a amortizações.

A empresa efectua o pagamento das matérias-primas adquiridas a 30 dias e dos demais gastos no próprio mês a que respeitam.

Em 2 de Janeiro do ano 1, a empresa obteve um empréstimo de 50.000 € para iniciar parcialmente a construção desta unidade industrial a uma taxa de juro de 5%.

A parcela remanescente necessária para financiar o projecto no ano 1, foi obtida por recurso a quantias disponíveis na empresa.

Sabe-se também que a empresa mantém outros empréstimos vivos no ano 1 e que a taxa de juros média é de 7%.

Questão

- ❖ Discutir a solução da questão proposta à luz das disposições do novo SNC.

Natureza do problema

- ❖ Reconhecimento e mensuração dos trabalhos para a própria entidade.
- ❖ Reconhecimento e mensuração dos gastos financeiros com empréstimos obtidos.
- ❖ Condições e período de capitalização de encargos financeiros com empréstimos obtidos.

Normas aplicáveis

Normas base:

- ❖ **NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis**
- ❖ **NCRF 10 – Custos de empréstimos obtidos**
Objectivo: prescrever o tratamento dos custos de empréstimos obtidos.

Outros normativos aplicáveis:

- ❖ **Estrutura Conceptual**
- ❖ **NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das DF**

Problemática do Reconhecimento

Reconhecimento inicial do edifício em construção:

- ❖ **Cumprir com a definição de activo (EC §49 a)).**
- ❖ **Cumprir com a definição de activo fixo tangível (NCRF 7 §6):**
 - detido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e
 - usado durante mais do que um período.
- ❖ **Cumprir com os critérios de reconhecimento de um activo (EC §87).**

Problemática da Mensuração

Mensuração no reconhecimento inicial:

- ❖ O custo de um activo construído pela própria entidade determina-se usando os mesmos princípios quanto a um activo adquirido:
 - ❖ mensurado ao **custo** (NCRF 7 §16)

- ❖ **Custos directamente atribuíveis:**

- benefícios dos empregados (NCRF 28 - Benefícios dos Empregados);
- preparação do local;
- custos iniciais de entrega e de manuseamento;
- instalação e montagem;
- custos de testar se o activo funciona correctamente;
- honorários.



(NCRF 7 §18)

- ❖ **Exemplos de custos não incorporáveis:**

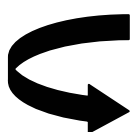
- custos de abertura de novas instalações;
- custos de introdução de um novo produto ou serviço;
- custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal); e
- custos de administração e outros custos gerais.

(NCRF 7 §20)

NCRF 10 – Custos de Empréstimos Obtidos

Estabelece critérios para o reconhecimento do juro como componente da quantia escriturada de um item do activo fixo tangível construído pela própria entidade.

(NCRF 7 §23)



Problemática do Reconhecimento

Reconhecimento dos custos dos empréstimos obtidos:

Activo que se qualifica:

- ❖ período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda. (NCRF 10 §4)
- ❖ excluem-se os activos prontos para uso ou venda.

Custos de empréstimos obtidos:

- ❖ juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazo;
- ❖ amortização de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos;
- ❖ encargos financeiros relativos a locações financeiras;
- ❖ diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos.

(NCRF 10 §5)

❖ **Regra Geral:**

reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.

❖ **Exceção:**

podem ser capitalizados como parte do custo do activo.

Problemática da Mensuração

Reconhecimento dos custos dos empréstimos obtidos :

❖ Custos elegíveis para capitalização:

directamente atribuíveis à aquisição/construção.

❖ Tipos de empréstimos:

- Especificamente obtidos para aquisição /construção de um activo que se qualifica:

custos reais dos empréstimos incorridos no período, deduzidos do rendimento de investimento temporário.

- Pedidos de uma forma geral e usados com o fim de obter um activo que se qualifica:

custos elegíveis = Tx. capitalização x dispêndios no activo



Tx. de capitalização:

- **média ponderada dos custos de empréstimos obtidos em circulação no período;**
- **não sejam empréstimos contraídos especificamente com o fim de obter um activo que se qualifica.**

Problemática do Reconhecimento

Reconhecimento dos custos dos empréstimos obtidos:

❖ **Início da capitalização, quando:**



- dispêndios com o activo estejam a ser incorridos;
- custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos; e
- estejam em curso actividades necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou venda.

-
- ❖ **Cessação da capitalização, quando:**
substancialmente todas as actividades necessárias para preparar o activo elegível para o seu uso pretendido ou para a sua venda estejam concluídas.

Cálculos preparatórios

- ❖ **Determinação do custo de produção do edifício (Ano 1):**
 - ❖ **Matérias-primas consumidas** = 76.700€
 - ❖ **Mão de obra** = 28.100€
 - ❖ **Gastos fabris** = 20.960€
 - ❖ **Custo de produção do edifício (Ano 1)** = **125.760€**

Problemática do Reconhecimento

Lançamentos:

Dez./Ano 1 – reconhecimento da auto-construção do edifício:

45 Investimentos em curso		
453 Activos fixos tangíveis em curso		
a 74 Trabalhos para a própria entidade		
741 Activos fixos tangíveis	125.760	

Cálculos preparatórios

Capitalização dos encargos financeiros:

A) Empréstimo directamente atribuível à construção do edifício

- **Data obtenção:** 2/Jan./Ano 1
- **Valor do empréstimo** = 50.000€
- **Taxa de juro para cálculo dos encargos atribuíveis** = 5% / ano
- **Início dos custos incorridos com construção** = Fev./Ano 1

- Início dos dispêndios com o activo:
 - Matérias-primas:** Março/Ano 1 (PMP = 30 dias)
 - Mão de obra:** Fev./Ano 1
 - Gastos fabris:** Fev./Ano 1 (excluindo 20% respeitantes a depreciações)
 - Gastos administrativos:** excluídos

- Encargos financeiros elegíveis = 1.765,53

B) Empréstimos gerais obtidos atribuíveis à construção do edifício:

- **Empréstimos em circulação no Ano 1 atribuíveis à construção** = total dos dispêndios no Ano 1 – total empréstimo específico = 113.068€ - 50.000€ = **63.068€**
- **Taxa de juro média para cálculo dos encargos atribuíveis** = 7% / ano
- **Início dos custos incorridos com construção** = Fev./Ano 1
- **Encargos financeiros elegíveis** = 1.339,86€

Data	Matérias Primas		Mão de obra		Gastos fabris			Total Dispêndios	Total dispêndios por tipo de empréstimo	Nº meses a capitalizar	Encargos financeiros Emp. Especifico (Tx. 5%)	Encargos financeiros Emp. geral (Tx. 7%)
	Custo	Dispêndio	Custo	Dispêndio	Custo	Amortiz.	Dispêndio					
Fev	4.500	0	2.500	2.500	1.400	280,00	1.120	3.620	50.000	11	165,92	
Mar	6.200	4.500	2.500	2.500	1.740	348,00	1.392	8.392		10	349,67	
Abr	8.300	6.200	2.500	2.500	2.160	432,00	1.728	10.428		9	391,05	
Mai	12.600	8.300	2.500	2.500	3.020	604,00	2.416	13.216		8	440,53	
Jun	10.000	12.600	2.500	2.500	2.500	500,00	2.000	14.344	63.068	7	418,37	
Jul	3.200	10.000	2.500	2.500	1.140	228,00	912	13.412		6		112,54
Agt	4.800	3.200	2.500	2.500	1.460	292,00	1.168	6.868	5		200,32	
Set	5.300	4.800	2.700	2.700	1.600	320,00	1.280	8.780	4		204,87	
Out	6.100	5.300	2.700	2.700	1.760	352,00	1.408	9.408	3		164,64	
Nov	7.200	6.100	2.700	2.700	1.980	396,00	1.584	10.384	2		121,15	
Dez	8.500	7.200	2.500	2.500	2.200	440,00	1.760	11.460	1		66,85	
Total	76.700	68.200	28.100	28.100	20.960	4.192,00	16.768	113.068			1.765,53	1339,78

Problemática do Reconhecimento

Lançamentos:

Total dos encargos capitalizáveis = 1.765,53€ + 1.339,86€ = 3.105,39€

Dez./Ano 1 – Capitalização dos encargos elegíveis:

45 Investimentos em curso

453 Activos tangíveis em curso

a 69 Gastos e perdas de financiamento

6911 Juros de financiamentos obtidos 3.105,39

Problemática da Apresentação

❖ **Balanco 31/Dez./Ano 1:**

- Custo do investimento em curso = 125.760€ + 3.105,39€ = **128.865,39€**

❖ **Demonstração dos Resultados:**

- Gastos financeiros do período com empréstimos = Y

Excluindo os
gastos
capitalizados

Problemática da Apresentação

(...)

Entidade: XPTO

BALANÇO INDIVIDUAL EM 31 DE Dezembro DE Ano 1

Euros

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31Dez.Ano 1	31Dez.Ano 0
ACTIVO			
Activo não corrente	5	128.865	0
Activos fixos tangíveis			
Propriedades de investimento			
Goodwill			
Activos intangíveis			
Activos biológicos			
Participações financeiras – método da equivalência patrimonial			
Participações financeiras – outros métodos			
Accionistas/sócios			
Outros activos financeiros			
Activos por impostos diferidos			
.....			

Entidade: XPTO

DEMONSTRAÇÃO INDIVIDUAL DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

PERÍODO FINDO EM 31 DE Dezembro DE Ano 1

Euros

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		Ano 1	Ano 0
Vendas e serviços prestados	35	+	+
Subsídios à exploração		+	+
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos		+ / -	+ / -
Variação nos inventários da produção		+ / -	+ / -
Trabalhos para a própria entidade		+	+
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-	-
Fornecimentos e serviços externos		-	-
Gastos com o pessoal		-	-
-----		- / +	- / +
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		=	=
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		- / +	- / +
Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Juros e rendimentos similares obtidos		+	+
Juros e gastos similares suportados	- Y	-	

Problemática da Divulgação

Anexo:

- ❖ critérios de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta;
- ❖

- ❖ a quantia de dispêndios reconhecida na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível no decurso da sua construção;

(NCRF 7 §72 e 73)

- ❖ a política contabilística adoptada nos custos dos empréstimos obtidos;
- ❖ a quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período;
- ❖ a taxa de capitalização usada para determinar a quantia do custo dos empréstimos obtidos elegíveis para capitalização. (NCRF 10 §26)

Pequenas entidades

- ❖ Tratamento para as PE:
similar ao apresentado anteriormente.

Questões colaterais

- ❖ Propriedades em construção para futuro uso como propriedades de investimento. Qual a Norma aplicável ao seu tratamento contabilístico? (*NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis / NCRF 11 – Propriedades de investimento*)
- ❖ Quantias anormais na auto-construção de um activo: não incluídos no custo do activo (NCRF 7 §23).
- ❖ Outros activos que se qualificam: inventários
- ❖ Suspensão da capitalização dos custos de empréstimos obtidos (NCRF 10 §20).

CASO 3: Permuta - 1

Caso

A sociedade ALFA, S.A. adquiriu uma viatura, em 2 Janeiro do ano 1, por 50.000 €. Na data da aquisição atribuiu-se a esta viatura uma vida útil de 5 anos e um valor residual nulo.

No início de Janeiro do ano 3, um seu fornecedor, que estava interessado na viatura, propôs à empresa a troca da mesma por uma aparelhagem de ar condicionado.

Consultadas as revistas da especialidade, foi possível apurar que o justo valor da viatura era de cerca de 35.000 €.

Questão: Discutir a solução da questão proposta à luz das disposições do novo SNC, na perspectiva da sociedade ALFA, S.A.

Natureza do problema

- ❖ Troca de activos:
 - ❖ Com substância comercial
 - ❖ Sem substância comercial
- ❖ Desreconhecimento de activos

Normas aplicáveis

Normas base:

- ❖ NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis

Objectivo: prescrever o tratamento contabilístico, inicial e subsequente, para activos fixos tangíveis. Os principais aspectos a considerar são o seu reconhecimento e mensuração.

Outros normativos aplicáveis:

- ❖ Estrutura Conceptual
- ❖ NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das DF

Problemática do Reconhecimento

Reconhecimento inicial:

- ❖ Cumpre com a definição de activo (EC §49 a)
- ❖ Cumpre com os critérios de reconhecimento de um activo (EC §87)

Um ou mais itens do activo fixo tangível podem ser adquiridos em troca de:

- ❖ um activo ou activos não monetários, ou
 - ❖ uma combinação de activos monetários e não monetários.
- (NCRF 7 §25)

Mensuração no reconhecimento inicial:

O activo deve ser mensurado pelo justo valor a não ser que:

- ❖ a transacção da troca careça de substância comercial, ou
- ❖ nem o justo valor do activo recebido nem o justo valor do activo cedido sejam fiavelmente mensuráveis.

(NCRF 7 §25)

Reconhecimento inicial:

Bem adquirido sem contrapartida monetária e conhecidos os justos valores dos bens trocados



deve ser valorizado ao



justo valor da compensação
(activo cedido)



(NCRF 7 §27)

Caso não seja possível determinar os justos valores ou a troca não seja considerada comercial



valorizar ao valor contabilístico do activo cedido.

uma transacção de troca tem substância comercial



se os seus futuros fluxos de caixa forem alterados como resultado da transacção.

Uma transacção de troca tem substância comercial se:



- ❖ fluxos de caixa do activo recebido \neq dos fluxos de caixa do activo transferido;
- ou
- ❖ o valor específico da transacção for afectado.

Existir diferença significativa relativamente ao justo valor dos activos trocados.

(NCRF 7 §26)

Cálculos preparatórios:

Pressuposto

A Sociedade ALFA, S.A. considera que a configuração dos fluxos de caixa do activo recebido não difere da do activo cedido



transacção sem substância comercial

Custo de aquisição da viatura (Jan./Ano 1) = 50.000€

- Vida útil = 5 anos
- Valor residual = 0
- Depreciação acumulada em Jan./Ano 3 = $(50.000\text{€} / 5) \times 2 = 20.000\text{€}$
- Valor líquido da viatura em Jan./Ano 3 = $50.000\text{€} - 20.000\text{€} = 30.000\text{€}$
- Justo valor da viatura em Jan./Ano 3 = 35.000€

Valor de troca da aparelhagem de ar condicionado = 30.000€

Lançamentos:

Sem substância Comercial

Jan./Ano 3 – Reconhecimento inicial /Equip. Admin.

43 Activos fixos tangíveis

435 Equipamento administrativo

a 27 Outras contas a receber e a pagar

271 Fornecedores de investimentos

2711 Contas gerais 30.000€

Problemática do desreconhecimento

Desreconhecimento:

A quantia escriturada de um item do activo fixo tangível deve ser desreconhecida:

- ❖ no momento da alienação; ou
- ❖ quando não se espere futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.

(NCRF 7 §66)

O ganho ou perda



incluído nos resultados

quando o item for desreconhecido.

Os ganhos não devem ser classificados como rédito.

(NCRF 7 §67)

O ganho ou perda



Deve ser determinado como a diferença entre os proventos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada do item.

(NCRF 7 §70)

Cálculos preparatórios:

Dados em Jan. /Ano 3

- Valor da viatura a desreconhecer = 50.000€
- Depreciação acumulada = 20.000€
- Valor líquido da viatura = 30.000€
- Valor aparelhagem de ar condicionado = **30.000€**
- +/-valia = **0€**

Lançamentos:

Jan/Ano 3 – Desreconhecimento – viatura

78 Outros rendimentos e ganhos

787 Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros

7871 Alienações 30.000€

43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas 20.000€

a 43 activos fixos tangíveis

434 Equipamento de transporte 50.000€

Jan/Ano 3 – Extinção da dívida por compensação

27 Outras contas a receber e a pagar

271 Fornecedores de investimentos

2711 contas gerais

a 78 Outros rendimentos e ganhos

787 Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros

7871 Alienações 30.000€

Problemática da Apresentação

Balanço Dez./Ano 3:

- ❖ Activo Fixo Tangível = 30.000€

Entidade: ALFA, S.A.

BALANÇO INDIVIDUAL EM 31 DE Dezembro DE Ano 3

Euros

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31Dez.Ano 3	31Dez.Ano 2
ACTIVO			
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis	5	30.000	40.000
Propriedades de investimento			
Goodwill			
Activos intangíveis			
Activos biológicos			
Participações financeiras - método da equivalência patrimonial			
Participações financeiras - outros métodos			
Accionistas/sócios			
Outros activos financeiros			
Activos por impostos diferidos			
.....			

Demonstração dos Resultados:

- Não existem quaisquer rubricas de rendimentos ou gastos.

Anexo:

- ❖ critérios de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta;
- ❖ métodos de depreciação usados;
- ❖ vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
- ❖ quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período; e
- ❖ reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período
- ❖ ...

(NCRF 7 §72 e ss)

Pequenas entidades

- ❖ Tratamento semelhante para as PE

A norma PE não contempla a aquisição por troca de um activo



Aplica-se o modelo geral (NCRF 7)

Questões colaterais

- ❖ Conceito de justo valor (NCRF 7 §6)
- ❖ Troca comercial
- ❖ Troca com pagamento adicional

CASO 4: Permuta - 2

Caso

A sociedade Contabilistas e Consultores, Lda. é dona do edifício onde desenvolve a sua actividade. O referido imóvel – Imóvel CC – está localizado numa zona residencial, bastante afastada das áreas comerciais da cidade. O imóvel tem um valor escriturado de 250.000 € e um justo valor de 450.000 €. Apesar de as instalações actuais da sociedade serem adequadas para a sua actividade, a gerência vem a considerar desde há algum tempo a hipótese de se mudar para uma zona mais nobre da cidade.

Por seu lado, a sociedade Engenheiros Associados, Lda. tem as suas instalações localizadas numa zona comercial da cidade. Contudo, ao contrário da gerência da Contabilistas e Consultores, Lda. a gerência da Engenheiros Associados, Lda. acha do maior interesse mudar as suas instalações para a zona residencial da cidade. O imóvel que possui – Imóvel EA - tem um valor escriturado de 350.000 €.

Tendo em consideração os interesses de ambas as gerências, as duas empresas consideram vantajosa a troca dos imóveis e ambas consideram que as expectativas de fluxos de caixa futuros com as respectivas novas localizações são significativamente maiores do que as anteriores.

Questão:

Discutir a solução da questão proposta à luz das disposições do novo SNC, do ponto de vista da Contabilistas e Consultores, Lda.

Natureza do problema

- ❖ Troca de activos
- ❖ Com substância comercial
- ❖ Desreconhecimento de activos

Normas aplicáveis

Normas base:

- ❖ NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis

Objectivo: prescrever o tratamento contabilístico, inicial e subsequente, para activos fixos tangíveis. Os principais aspectos a considerar são o seu reconhecimento e mensuração.

Outros normativos aplicáveis:

- ❖ Estrutura Conceptual
- ❖ NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das DF

Problemática do Reconhecimento

Reconhecimento inicial:

Um ou mais itens do activo fixo tangível podem ser adquiridos em troca de:

- ❖ um activo ou activos não monetários, ou
- ❖ uma combinação de activos monetários e não monetários.

(NCRF 7 §25)

Mensuração no reconhecimento inicial:

O activo deve ser mensurado pelo justo valor

a não ser que:

- ❖ a transacção da troca careça de substância comercial
- ou
- ❖ nem o justo valor do activo recebido nem o justo valor do activo cedido sejam fiavelmente mensuráveis.

(NCRF 7 §25)

Reconhecimento inicial:

Caso não seja possível determinar os justos valores ou a troca não seja considerada comercial



utilizar o valor contabilístico do activo cedido

Se o activo for adquirido tendo como contrapartida dinheiro, este deverá ser valorizado ao justo valor da compensação.


uma transacção de troca tem substância comercial



se os seus futuros fluxos de caixa forem alterados como resultado da transacção

(NCRF 7 §26)

Uma transacção de troca tem substância comercial se:

- 
- ❖ fluxos de caixa do activo recebido \neq dos fluxos de caixa do activo transferido; ou
 - ❖ o valor específico da transacção for afectado.
- Existir diferença significativa relativamente ao justo valor dos activos trocados.

Problemática da Mensuração


Reconhecimento inicial:

No caso em apreço estamos perante uma troca com substancia comercial porque:

ambas as sociedades consideram que as expectativas de fluxos de caixa futuros, com as respectivas trocas de localização, são significativamente maiores do que as anteriores.

Mensuração inicial:

Se uma entidade for capaz de determinar com fiabilidade:

- 
- ❖ o justo valor do activo recebido
 - ❖ o justo valor do activo cedido

então o justo valor do activo cedido é usado para mensurar o custo do activo recebido a não ser que o justo valor do activo recebido seja mais claramente evidente.

(NCRF 7 §27)

Problemática do Reconhecimento

Cálculos preparatórios:

Imóvel CC

. Valor escriturado = 250.000€

. Justo Valor = 450.000€

Imóvel EA

. Valor escriturado = 350.000€

Lançamentos:

Com Substância Comercial

Reconhecimento - Imóvel EA

43 Activos fixos tangíveis

432 Edifícios e outras construções

432X Imóvel EA

a 27 Outras contas a receber e a pagar

271 Fornecedores de investimentos

2711 Contas gerais **450.000€**

Problemática do desreconhecimento

Desreconhecimento:

A quantia escriturada de um item do activo fixo tangível deve ser desreconhecida:

- ❖ no momento da alienação; ou
- ❖ quando não se espere futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.

(NCRF 7 §67)

O ganho ou perda



incluído nos resultados

quando o item for desreconhecido.

Os ganhos não devem ser classificados como rédito.

(NCRF 7 §68)

O ganho ou perda



deve ser determinado como a diferença entre os proventos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada do item.

(NCRF 7 §70)

Cálculos preparatórios:

Imóvel CC

. Valor escriturado = 250.000€

. Justo Valor = 450.000€

Imóvel EA

. Valor escriturado = 350.000€

+/- valia = 450.000€ - 250.000€ = 200.000€

Lançamentos:

Desreconhecimento – Imóvel CC

78 Outros rendimentos e ganhos

787 Rendimentos e ganhos em investimentos. não financeiros

7871 Alienações

a 43 Activos fixos tangíveis

432 Edifícios e outras construções

250.000€

Extinção da dívida por compensação

27 Outras contas a receber e a pagar

271 Fornecedores de investimentos

2711 Contas gerais

a 78 Outros rendimentos e ganhos

787 Rendimentos e ganhos em investimentos. não financeiros.

7871 Alienações

450.000€

Problemática da Apresentação

Balanço:

Activo fixo tangível = 250.000€ - 250.000€ + 450.000€ = 450.000€

Demonstração dos Resultados:

Outros rendimentos e ganhos = 450.000€ - 250.000€ = 200.000€

Entidade: Contabilistas e Consultores, Lda.

BALANÇO INDIVIDUAL EM 31 DE Dezembro DE Ano X

Euros

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31Dez.Ano X	31Dez.Ano X-1
ACTIVO			
Activo não corrente	5	450.000	250.000
Activos fixos tangíveis			
Propriedades de investimento			
Goodwill			
Activos intangíveis			
Activos biológicos			
Participações financeiras - método da equivalência patrimonial			
Participações financeiras - outros métodos			
Accionistas/sócios			
Outros activos financeiros			
Activos por impostos diferidos			
.....			

Entidade: Contabilistas e Consultores, Lda

DEMONSTRAÇÃO INDIVIDUAL DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

PERÍODO FINDO EM 31 DE Dezembro DE Ano X

Euros

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		Ano X	Ano Y
(...)	26	+	+
Aumentos/reduções de justo valor		+ / -	+ / -
Outros rendimentos e ganhos		200.000	+
Outros gastos e perdas		-	-
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		=	=
.....			

Anexo:

- ❖ critérios de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta;
- ❖ métodos de depreciação usados;
- ❖ vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
- ❖ **quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período; e**
- ❖ reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período...
- ❖ (NCRF 7 §72 e ss)

Pequenas entidades

- ❖ Tratamento semelhante para as PE

Questões colaterais

- ❖ Comparação do Caso 3 com o Caso 4
- ❖ Troca com pagamento adicional

CASO 5: Lease-back

CASO

A sociedade Alfa, Lda. adquiriu no início do ano 1 uma máquina industrial por 150.000€, tendo-lhe, então, atribuído uma vida útil de 10 anos.

No início do ano 8, celebrou com a LocaTudo, S.A. um contrato de *lease-back*, nos termos do qual vendeu àquela sociedade a referida máquina por 50.000 € tendo de imediato celebrado um contrato de locação financeira por um período de 2 anos.

Nos termos deste contrato de locação financeira, a sociedade Alfa, Lda. continuará a utilizar a máquina na produção dos seus bens e liquidará aquele contrato através de 12 amortizações bimestrais, incluída a opção de compra, que perfazem um valor nominal de 54.000 €.

Questões

- ❖ Discutir a solução da questão proposta à luz das disposições do novo SNC, na perspectiva da sociedade Alfa, Lda.

Natureza do problema

- ❖ Classificação de locações.
- ❖ Reconhecimento inicial de uma locação financeira pelo locatário.
- ❖ Tratamento contabilístico do *lease-back*:
 - ❖ Reconhecimento inicial e subsequente do ganho resultante da venda seguida de locação financeira;
 - ❖ Mensuração subsequente do activo subjacente ao *lease-back*.

Normas aplicáveis

Normas base:

- ❖ **NCRF 9 – Locações**

Objectivo:

prescrever, para locatários e locadores, as políticas contabilísticas e divulgações a aplicar em relação a locações financeiras e operacionais.

- ❖ **NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis**

Normas aplicáveis

Outros normativos aplicáveis:

- ❖ Estrutura Conceptual
- ❖ NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das DF

Problemática do Reconhecimento

Reconhecimento inicial da máquina industrial:

- ❖ Cumpre com a definição de activo (EC §49 a)).
- ❖ Cumpre com a definição de activo fixo tangível.
- ❖ Cumpre com os critérios de reconhecimento de um activo (EC §87).
- ❖ **Mensuração no reconhecimento inicial: preço de compra.**

Lançamentos:

Custo de aquisição da máquina industrial = 150.000€

Jan./Ano 1 - Reconhecimento inicial:

43 Activos fixos tangíveis	
433 Equipamento básico	
a 12 Depósitos à ordem	150.000€

Classificação das locações:

- ❖ **Locação financeira:**
Transferência substancial de todos os riscos e vantagens inerentes à posse de um activo.
O título de propriedade pode ou não ser eventualmente transferido. (NCRF 9 §4)
- ❖ **Locação operacional:**
Locação que não seja locação financeira. (NCRF 9 §4)

Exemplos de situações que poderão conduzir à classificação como locação financeira:

- ❖ Transferência de propriedade do activo para o locatário no fim do prazo da locação;
- ❖ Prazo da locação abrange a maior parte da vida económica do activo ainda que o título

de propriedade não seja transferido;

- ❖ Os activos locados são de uma tal natureza especializada que apenas o locatário os pode usar. (NCRF 9 §10)

A classificação é feita no início da locação. Se em qualquer altura o locatário e o locador concordarem em modificar as cláusulas da locação, o acordo revisto é considerado como um novo acordo durante o seu prazo.

(NCRF 9 §13)



- ❖ A classificação de uma locação como financeira ou operacional depende da substância da transacção e não da forma do contrato.

Locatário: reconhecimento inicial da locação financeira

- ❖ reconhecer como activos e passivos por quantias iguais ao justo valor da propriedade locada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos da locação, cada um determinado no início da locação;
- ❖ quaisquer custos directos iniciais do locatário são adicionados à quantia reconhecida como activo.

Transacções de venda seguida de locação:

- ❖ O pagamento da locação e o preço de venda são geralmente interdependentes por serem negociados num pacote.

V. venda da máquina = V. do contrato de leasing = 50.000€

- ❖ O tratamento contabilístico de uma transacção de venda seguida de locação depende do tipo de locação envolvido. (NCRF 9 §51)

Transacções de venda seguida de locação financeira:

- ❖ qualquer excesso do provento da venda sobre a quantia escriturada não deve ser imediatamente reconhecido como rendimento pelo vendedor-locatário, mas sim diferido e amortizado durante o prazo da locação.

(NCRF 9 §52)

- ❖ a transacção é um meio pelo qual o locador proporciona meios financeiros ao locatário, com o activo como garantia.

(NCRF 9 §53)

Problemática da Mensuração

Cálculos preparatórios

Início do ano 8:

Ganho/perda na venda da máquina seguida de locação:

- **Quantia depreciável** = 150.000€ (valor residual = 0)
- **Vida útil** = 10 anos
- **Método de depreciação** = Linha recta (pressuposto)
- **Depreciação acumulada** = 150.000€ x 7 / 10 = 105.000€
- **Valor de venda** = 50.000€
- **Excesso do provento da venda** = 50.000€ - (150.000€ - 105.000€) = 5.000€
- **Excesso do provento da venda a reconhecer no Ano 8** = 5.000€ / 2 = 2.500€

Problemática do Desreconhecimento

Lançamentos:

Jan./Ano 8 – Desreconhecimento – máquina industrial

28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

a 43 Activos fixos tangíveis

433 Equipamento básico **150.000€**

Jan./Ano 8 – Desreconhecimento - amortização

43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

a 28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer **105.000€**

Jan./Ano 8 – Recebimento do valor da venda

12 Depósitos à ordem

a 28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer **50.000€**

Janeiro/Ano 8 – Reconhecimento do contrato de leasing

43 Activos fixos tangíveis

433 Equipamento básico

a 25 Financiamentos obtidos

251 Instituições de crédito e sociedades financeiras	
2513 Locações financeiras	50.000€

Problemática do Reconhecimento

Lançamentos:

Imputação do excesso do provento da venda a reconhecer no Ano 8 = 5.000€/ 2 = 2.500€

Dez./Ano 8 – Reconhecimento do ganho do período (lease-back)

28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

a 78 Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros

7871 Alienações **2.500€**

Problemática da Mensuração

Mensuração subsequente da locação financeira:

- ❖ Pagamentos da locação repartidos entre:
 - ❖ encargo financeiro, imputado a cada período durante o prazo da locação;
 - ❖ redução do passivo.
- ❖ Política de depreciação para activos locados depreciáveis: consistente com a dos activos depreciáveis que sejam possuídos.
- ❖ Se não houver certeza razoável de que o locatário obtenha a propriedade no fim do prazo da locação, o activo deve ser totalmente depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, o que for mais curto. (NCRF 9 §24)

Lançamentos:

Depreciação do período = 50.000€/ 3 anos = 16.667€



(pressuposto: certeza razoável do exercício da opção de compra)

Dezembro / Ano 8 – Depreciação da máquina:

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas **16.667€**

Problemática da Apresentação

- ❖ Não há novidades face ao actualmente previsto no POC:



Financiamentos Obtidos
~~(Outros Credores: Fornecedores de Imobilizado)~~

Problemática da Divulgação

Anexo:

- ❖ Requisitos da NCRF 7 (§72 e ss)
 - ❖ Requisitos da NCRF 9 (§28):
 - ❖ categoria de activo: a quantia escriturada líquida à data do balanço;
 - ❖ reconciliação entre o total dos futuros pagamentos mínimos da locação à data do balanço, e o seu valor presente, divulgando os totais para cada um dos seguintes períodos:
 - ❖ não mais de um ano;
 - ❖ mais de um ano e não mais de cinco anos;
 - ❖ mais de cinco anos;
- uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locatário.

Pequenas entidades

- ❖ **Tratamento para as PE:**

não contempla a contabilização do *lease-back*: aplicação supletiva da NCRF 9.

Questões colaterais

- ❖ Se a transacção de venda seguida de locação resultar numa locação operacional: tratamento contabilístico (NCRF 9 §54).
- ❖ Reconhecimento de uma perda resultante do *lease-back* (com locação financeira).

CASO 6: Revalorização de Activos Fixos Tangíveis

CASO

A sociedade ALFA, S.A. possui umas instalações industriais. No final do exercício 3, obteve-se a seguinte informação:

- Quantia escriturada – 450.000 €, a qual foi obtida a partir de um custo de aquisição suportado há 3 anos de 600.000 €;
- As depreciações têm vindo a ser calculadas segundo o método das quotas constantes;
- Justo valor do activo – 630.000 €;
- A vida útil residual passou a ser de 6 anos. Admita que a empresa vendeu o bem em causa no início do exercício 6, tendo recebido a respectiva importância em dinheiro, por 250.000 €

Questões

- ❖ Discutir a solução da questão proposta, quantos aos aspectos relativos ao exercício 3, à luz das disposições do novo SNC.
- ❖ Registar a amortização do ano 4.
- ❖ Registar a operação de venda no exercício 6.

Natureza do problema

- ❖ Mensuração subsequente dos activos fixos tangíveis:
 - ❖ Modelo de revalorização
- ❖ Alteração do período de vida útil.
- ❖ Contabilização da alienação no modelo de revalorização.

Normas aplicáveis

Normas base:

- ❖ **NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis**
- ❖ **NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros**

Objectivo:

prescrever os critérios para a selecção e alteração das políticas contabilísticas, bem como o tratamento contabilístico e divulgação das alterações nas estimativas contabilísticas e correcções de erros.

Outros normativos aplicáveis:

- ❖ **Estrutura Conceptual**
- ❖ **NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das DF**

Problemática da Mensuração

Mensuração após reconhecimento:

Modelo de revalorização:



se justo valor puder ser mensurado fiavelmente

Activo escriturado por uma quantia revalorizada

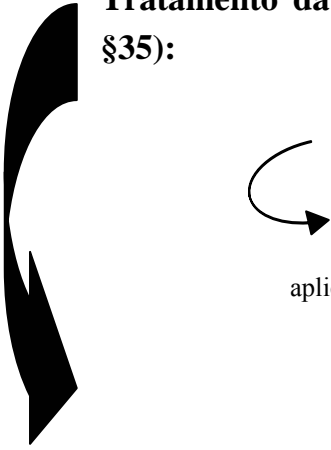
justo valor à data da revalorização - qualquer depreciação acumulada subsequente - perdas por imparidade acumuladas subsequentes

Modelo de revalorização (NCRF 7):

- ❖ Justo valor de terrenos e edifícios (§32):
avaliadores profissionalmente qualificados e independentes.
- ❖ Não havendo provas com base no mercado do justo valor (§33):
uma entidade não pode utilizar o método de revalorização.
- ❖ Frequência das revalorizações (§34):
O justo valor diferir materialmente da quantia escriturada do activo revalorizado.

Problemática do Reconhecimento

Tratamento da depreciação acumulada à data da revalorização (NCRF 7 §35):

- 
- ❖ Reexpressa proporcionalmente:
alteração na quantia escriturada bruta do activo

aplicação de índice para determinar o custo de reposição depreciado.
 - ❖ eliminada contra a quantia escriturada bruta do activo
 - ❖ quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do activo.

método muitas vezes usado para edifícios.

Problemática da Mensuração

Modelo de revalorização:

- ❖ Toda a classe à qual pertença o activo fixo tangível a revalorizar deve ser revalorizada (§36 e 37):
 - ❖ terrenos;
 - ❖ terrenos e edifícios;
 - ❖ maquinaria;
 - ❖ navios;
 - ❖ aviões;
 - ❖ veículos a motor;
 - ❖ mobiliário e suportes fixos;
 - ❖ equipamento de escritório.
- ❖ Se a quantia escriturada for aumentada:
Aumento creditado directamente em “Excedentes de revalorização”
Ou,
reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados. (§39)
- ❖ Se a quantia escriturada for diminuída:
Diminuição reconhecida nos resultados

Ou,
debitada directamente ao capital próprio até ao ponto de qualquer saldo de crédito existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo. (§40)

Realização do excedente de revalorização (NCRF 7 §41):

- ❖ Transferido para resultados transitados (nunca via resultados):
 - directa e totalmente:
quando o activo for desreconhecido (retirado ou alienado).
 - parcialmente:
quando o activo for usado por uma entidade.

Cálculos preparatórios

- ❖ Final do exercício 3:
 - **Quantia escriturada** = 450.000€
 - **Custo de aquisição** (há 3 anos) = 600.000€
 - **Método de depreciação** = Linha recta
 - **Justo valor do activo** = 630.000€
- ❖ **Tratamento das Dep. Acumuladas:** eliminada contra quantia escriturada bruta (edifício)
- ❖ **Excedente de revalorização:**
= J. valor – Q. escriturada
= 630.000 – 450.000 = 180.000 €

Problemática do Reconhecimento

- ❖ **Lançamentos da revalorização No exercício 3:**
Depreciações acumuladas = 600.000€ - 450.000€ = 150.000€

31/12/Exercício 3 – Eliminação das depreciações acumuladas:

43 Activos fixos tangíveis	
438 Depreciações acumuladas	
a 43 Activos fixos tangíveis	
432 Edifícios e outras construções	150.000€

31/12/Exercício 3 – Excedente de Revalorização:

43 Activos fixos tangíveis

432 Edifícios e outras construções

a 58 Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis

589 Outros excedentes

180.000€

Problemática da Mensuração

Alteração do período de vida útil:

Tratamento da alteração de estimativas (NCRF 4):

❖ Definição:

Ajustamento na quantia escriturada do activo ou da quantia de consumo periódico de um activo;

Resulta de nova informação ou novos desenvolvimentos;

Não são correcções de erros.

❖ Efeito da alteração de estimativa:

reconhecido prospectivamente incluindo-o nos resultados:

❖ do período de alteração: a alteração afecta apenas esse período;

ou

❖ do período de alteração e futuros períodos: a alteração afecta ambas as situações.

Cálculos preparatórios

Final do exercício 4

- Quantia escriturada = 630.000€

- Número de anos de vida útil:

Inicial estimada = $1 / ((150.000€ / 600.000€) / 3 \text{ anos}) = 12 \text{ anos}$

Inicial estimada remanescente = 12 anos – 3 anos = **9 anos**

Alteração da estimativa da vida útil remanescente para 6 anos

- Depreciação do período:

$630.000€ / 6 \text{ anos} = 105.000€$

- Realização do excedente de revalorização:
 $180.000\text{€} / 6 = 30.000\text{€}$

Lançamentos

❖ No exercício 4:

31/12/Exercício 4 – Depreciação do período:

64 Gastos de depreciação e amortização	
642 Edifícios e outras construções	
a 43 Activos fixos tangíveis	
438 Depreciações acumuladas	105.000€

31/12/Exercício 4 – Realização do Excedente de Revalorização (uso):

58 Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis	
589 Outros excedentes	
a 56 Resultados transitados	30.000€

Problemática do Desreconhecimento

Cálculos preparatórios:

- Venda das instalações no início do exercício 6:
 - **Valor de venda** = 250.000€
 - **Quantia escriturada bruta** = 630.000€
 - **Depreciações acumuladas** = $630.000 / 6 * 2 = 210.000$
 - **Quantia escriturada líquida:** $630.000 - 210.000 = 420.000\text{€}$
- Venda das instalações no início do exercício 6:
 - **(-) valia** = $250.000\text{€} - 420.000 = (-) 170.000\text{€}$
 - **Realização do excedente de revalorização:** $180.000 - (30.000 \times 2) = 120.000\text{€}$

Lançamentos:

Jan./Exercício 6 – Desreconhecimento das instalações

687 Gastos e perdas em investimentos não financeiros
6871 Alienações

a 43 Activos fixos tangíveis

432 Edifícios e outras construções **630.000€**

Jan./Exercício 6 – Desreconhecimento das depreciações acumuladas

43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

a 687 Gastos e perdas em investimentos não financeiros

6871 Alienações **210.000€**

Problemática da Mensuração

- ❖ O valor dos capitais próprios é afectado pela utilização do modelo de revalorização, relativamente ao modelo de custo?

Mensuração após reconhecimento: Modelo custo

- ❖ No exercício 3 não se procederia a qualquer revalorização, apenas se registaria a depreciação do período:

No final do exercício 3:

Custo de aquisição = 600.000€

Quantia escriturada = 450.000€

Depreciação acumulada (dos 3 anos):

$600.000 - 450.000€ = 150.000€$

Número de anos de vida útil residual = 6 anos

Cálculos preparatórios:

-No final do exercício 4:

-Quantia escriturada = 450.000€

-Número de anos de vida útil residual = 6 anos

-Depreciação do período = 450.000€ / 6 anos = 75.000€

-Venda das instalações no início do exercício 6:

Valor de venda = 250.000€

Quantia escriturada bruta = 600.000€

Depreciações acumuladas: $150.000 + (2 \times 75.000) = 300.000€$

Quantia escriturada líquida: $600.000 - 300.000 = 300.000€$

(-) valia = $250.000€ - 300.000 = (-) 50.000€$

Efeitos nos capitais próprios:

Exercício	Efeito nos Resultados			Efeito nas Reservas			Total Capital Próprio		
	M. Custo	M. Revaloriz.	Difer.	M. Custo	M. Revaloriz.	Difer.	M. Custo	M. Revaloriz.	Difer.
Até 3	- 150.000	-150.000	0	0	180.000	180.000	-150.000	30.000	180.000
4	-75.000	-105.000	-30.000	0	0	0	-75.000	-105.000	-30.000
5	-75.000	-105.000	-30.000	0	0	0	-75.000	-105.000	-30.000
6	-50.000	-170.000	-120.000	0	0	0	-50.000	-170.000	-120.000
Total	-350.000	-530.000	-180.000	0	180.000	180.000	-350.000	-350.000	0

Problemática da Apresentação

❖ **Balço 31/Dez./Exercício 3:**

Activo fixo tangível = 630.000€

Excedentes de revalorização = 180.000€

❖ **Demonstração dos Resultados do Exercício 6:**

Outros gastos e perdas = 170.000€

Problemática da Divulgação

Anexo (NCRF 7):

❖ -----

❖ Se os itens do activo fixo tangível forem expressos por quantias revalorizadas, deve ser divulgado o seguinte (§75):

- ❖ a data de eficácia da revalorização;
- ❖ se esteve ou não envolvido um avaliador independente;
- ❖ a medida em que o justo valor dos itens foi determinado directamente por referência a preços observáveis num mercado activo ou em transacções de mercado recentes numa base de não relacionamento entre as partes; e
- ❖ o excedente de revalorização, indicando a alteração do período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos accionistas.

Anexo (NCRF 4 §34):

- ❖ Uma entidade deve divulgar a natureza e a quantia de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito no período corrente ou se espera que tenha um efeito em futuros períodos, excepto quando for impraticável calcular esse efeito .

Pequenas entidades

Tratamento para as PE:

- ❖ **Regra geral:** modelo custo
- ❖ **Excepção:** modelo de revalorização
 - apenas quando existam diferenças significativas entre a QE segundo o modelo custo e o JV dos activos.
 - contabilização da revalorização: similar ao apresentado anteriormente.
 - menores exigências de divulgação de informação.

Questões colaterais

- ❖ Diferenças de efeitos nos capitais próprios, entre modelo custo e modelo de revalorização.
- ❖ Impacto nos rácios do uso dos dois modelos de mensuração subsequente.
- ❖ Influência fiscal: impostos diferidos.

CASO 7: Decisão de alienação de activos fixos tangíveis

CASO

A sociedade Alfa, S.A. celebrou um contrato com o Governo do País XX, nos termos do qual este País se comprometia a encontrar empresas locais que estejam dispostas a adquirir as máquinas tipo Gama que a sociedade Alfa já não necessitasse para a produção dos seus produtos, desde que os preços fossem os que se praticam nos mercados internacionais. Para tanto, a Sociedade Alfa compromete-se a publicitar adequadamente os bens a vender em, pelo menos, dois jornais de grande tiragem local.

Em Outubro do ano 9, a administração da sociedade decidiu e deu conhecimento público que iria encetar um processo de reinvestimento de parte dos seus equipamentos industriais e, conseqüentemente, iria retirar de imediato da produção para promover a respectiva venda, pelo preço em vigor nos mercados internacionais, dos seguintes bens que utilizava na produção:

- 10 máquinas do tipo Gama, que havia adquirido em finais de Setembro do ano 5 por 60.000 €/cada, tendo-lhes então atribuído uma vida útil de 6 anos;
- 4 máquinas do tipo Ómega, que havia adquirido em Janeiro do ano 7 por 20.000€/cada, tendo-lhes então atribuído uma vida útil de 4 anos.

Face ao contrato celebrado com o País XX, a decisão da administração foi imediatamente comunicada às respectivas autoridades e foi efectuado o anúncio nos jornais locais. Quanto à venda das máquinas do tipo Ómega é intenção da administração tentar promover a troca das mesmas com os fornecedores dos equipamentos que vierem a ser seleccionados. Os previsíveis gastos de venda de cada uma das referidas máquinas ascende a 10% do respectivo preço de venda. De acordo com as cotações dos mercados internacionais, os preços são os seguintes:

- máquinas do tipo Gama –21.000 €
- máquinas do tipo Ómega –9.000 €

A sociedade Alfa utiliza o método das quotas constantes como método de cálculo das quotas de depreciação. No final do ano 9, ainda não tinham sido concretizadas as alienações previstas. Nessa data, as cotações nos mercados internacionais eram as seguintes:

- máquinas do tipo Gama –24.000 €
- máquinas do tipo Ómega –9.000 €

Em Março do ano 10, uma vez que não se tinha ainda concretizado o negócio da venda das máquinas tipo Gama, a administração da sociedade Alfa entendeu reapreciar a sua decisão de Outubro do ano 9, tendo decidido já não vender aquelas máquinas e reutilizar as mesmas na produção.

Questões

- ❖ Discutir a solução da questão proposta à luz das disposições do novo SNC, na perspectiva da

sociedade Alfa, Lda. em cada uma das datas referidas (Outubro e Dezembro do ano 9 e Março do ano 10).

Natureza do problema

- ❖ Reconhecimento e mensuração dos activos não correntes detidos para venda
- ❖ Reconhecimento inicial e mensuração subsequente

Normas aplicáveis

Normas base:

- ❖ NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis
- ❖ NCRF 8 – Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas

Objectivo:

prescrever a contabilização de activos detidos para venda e a apresentação e divulgação de unidades operacionais descontinuadas.

Outros normativos aplicáveis:

- ❖ Estrutura Conceptual
- NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das DF

Problemática do Reconhecimento

Classificação de activos não correntes como detidos para venda:

Quando satisfizerem cumulativamente os critérios de classificação como detidos para venda de acordo a NCRF 8 (§3).

- ❖ **Não devem ser classificados como activos não correntes como detidos para venda:**
 - ❖ Os activos não correntes adquiridos exclusivamente com vista a revenda. (§3)
 - ❖ Os activos não correntes temporariamente retirados do serviço, como se tivessem sido abandonados. (§14)
- ❖ **Critérios de classificação como detidos para venda:**
 - ❖ A sua quantia escriturada tem de ser recuperada principalmente através de uma

transacção de venda em lugar de o ser pelo uso continuado (§7)

❖ **E, cumulativamente (§8),**

- a) O activo deve estar disponível para venda imediata na sua condição presente, e a sua venda seja altamente provável (a possibilidade de ocorrência é significativamente mais do que provável);
- b) a gestão está empenhada num plano para vender o activo e deve ter sido iniciado um programa para localizar um comprador e concluir o plano;
- c) o activo deve ser amplamente publicitado para venda a um preço que seja razoável em relação ao seu justo valor;
- d) espera-se que a venda ocorra dentro de um ano a partir da data da classificação;
- e) improbabilidade de alterações significativas no plano ou o mesmo ser retirado .

❖ **Análise do cumprimento das condições para classificação das máquinas Gama como detidas para venda:**

- a) **Está disponível para venda na condição actual** (retirou de imediato da produção) e a **venda é altamente provável** (contrato celebrado);
- b) **Gestão empenhada na venda: localizou um comprador** (Governo do País XX) e **formalizou um contrato com o mesmo**;
- c) **Foi publicitado para venda em jornais de grande tiragem local** (Outubro Ano9) a **um preço razoável em relação ao seu justo valor corrente** (acordou-se a preços praticados nos mercados internacionais);

❖ **Análise do cumprimento das condições para classificação das máquinas Gama como detidas para venda:**

- d) **Espera-se concretizar a venda no prazo de um ano** (subentende-se face à decisão de reestruturação, ao contrato e ao facto de a gestão ter tirado as máquinas da produção);
- e) **Nada leva a pensar que possam existir alterações significativas do** plano de venda ou de o mesmo ser retirado .

Conclusão: as máquinas Gama cumprem com as condições acima, logo devem ser reclassificadas.

❖ **Análise do cumprimento das condições para classificação das máquinas Ómega como detidas para venda:**

- a) **Está disponível para venda na condição actual** (retirou de imediato da produção) **mas a venda ainda não é altamente provável** (não há qualquer

acordo ou contacto efectuado);

- b) **Gestão não empenhada na venda:** não localizou um comprador e não formalizou um contrato (é intenção da gestão tentar trocar com os fornecedores dos equipamentos que ainda não foram seleccionados);
- c) **Ainda não foi publicitado nem se sabe a que preço se espera vender;**
- d)

❖ **Análise do cumprimento das condições para classificação das máquinas Ómega como detidas para venda:**

- d) **Espera-se concretizar a venda no prazo de um ano** (poder-se-á subentender face à decisão de reestruturação e ao facto de a gestão ter tirado as máquinas da produção);
- e) **Nada leva a pensar que possam existir alterações significativas do plano de venda ou de o mesmo ser retirado** .

Conclusão: as máquinas Ómega não cumprem com as condições acima, logo não podem ser reclassificadas – mantêm-se no Activo Fixo Tangível e sujeitas a depreciação.

Problemática da Mensuração

Mensuração inicial de um activo não corrente:

- ❖ pelo menor entre:
 - ❖ a sua quantia escriturada (*mensurada antes da reclassificação de acordo com a NCRF 7*) e
 - ❖ o justo valor menos os custos de vender (§15, 18).
- ❖ Não se deve depreciar (ou amortizar) um activo não corrente enquanto estiver classificado como detido para venda (§25).

Reconhecimento de perdas por imparidade e reversões:

Em qualquer redução inicial ou posterior do activo para o justo valor menos os custos de vender. (§20)

Cálculos preparatórios

- ❖ (Outubro Ano 9):

- **Máquinas Gama:**
 - **Custo de aquisição** (em finais Setembro Ano 5):
 $10 \times 60.000 = 600.000\text{€}$
 - **Vida útil** = 6 anos
 - **Depreciação acumulada** (até Setembro Ano 9):
 $600.000 / 6 \times (3/12 + 3 + 9/12) = 400.000\text{€}$
 - **Quantia escriturada** = $600.000\text{€} - 400.000\text{€} = 200.000\text{€}$
 - **Justo valor das máquinas:**
 $21.000\text{€} \times 10 = 210.000\text{€}$
 - **Custos de vender** = 10% preço de venda
 - **Justo valor menos custos e vender**
 $210.000\text{€} \times (1-0,1) = 189.000\text{€}$
 - **QE > JV = Perda por imparidade:**
 $200.000\text{€} - 189.000\text{€} = 11.000\text{€}$

Problemática do Reconhecimento

Lançamentos

❖ **Em Outubro Ano 9:**

Depreciações do Ano 9 (até Setembro):

64 Gastos de depreciação e amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas ($600.000/6 \times 9/12$) **75.000€**

Imparidades do Ano 9 (em Outubro):

65 Perdas por imparidade

655 Em activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis	
439 Perdas por imparidades acumuladas	11.000€

Reclassificação do activo:

46 Activos não correntes detidos para venda	
461 Máquinas Gama	189.000€
43 Activos fixos tangíveis	
438 Depreciações acumuladas	400.000€
43 Activos fixos tangíveis	
439 Perdas imparidade acumuladas	11.000€
a 43 Activos fixos tangíveis	
433 Equipamento básico	600.000€

Problemática da Mensuração

Cálculos preparatórios

❖ (Dezembro Ano 9):

- Máquinas Gama:

- *Quantia escriturada* = 189.000€

- *Justo valor das máquinas:*

$$24.000€ \times 10 = 240.000€$$

- *Custos de vender* = 10% preço de venda

- *Justo valor menos custos e vender*

$$240.000€ \times (1-0,1) = 216.000€$$

- Máquinas Gama:

- $QE < JV = 189.000€ - 216.000€ = - 27.000€$

Tem que se reverter a perda por imparidade, até ao limite do valor anteriormente reconhecido e acumulado (11.000 €)

- Máquinas Ómega:

- *Custo de aquisição (Janeiro Ano 7) = 20.000€ x 4 = 80.000€*
- *Vida útil = 4 anos*
- *Depreciação acumulada = 80.000€ / 4 x 3 = 60.000€*
- *Quantia escriturada = 80.000€ - 60.000€ = 20.000€*
- *Justo valor das máquinas = 9.000€ x 4 = 36.000€*

JV > QE Não há perdas por imparidade

Lançamentos da reversão e depreciação

❖ (Dezembro Ano 9):

Reversão de perdas por imparidade das máquinas Gama:

46 Activos não correntes detidos para venda

461 Máquinas Gama

a 76 Reversões

762 De perdas por imparidade

7628 Em activos não correntes detidos para venda **11.000€**

Depreciações do Ano 9 das máquinas Ómega:

64 Gastos de depreciação e amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas (80.000/4) **20.000€**

Problemática do Reconhecimento

Alterações de um plano de venda:

- ❖ Se os critérios analisados já não estiverem satisfeitos, deve cessar de classificar o activo como detido para venda. (§26)

Em Março Ano 10 a administração decidiu já não vender as máquinas Ómega, e reutilizar as mesmas na produção.

Reclassificar para activo fixo tangível.

Problemática da Mensuração

Mensuração de um activo que deixe de ser classificado como detido para venda:

- ❖ **Pelo valor mais baixo entre** (§27):
 - ❖ a sua quantia escriturada antes de o activo ser classificado como detido para venda, ajustada por qualquer depreciação, amortização ou revalorização que teria sido reconhecida se o activo não estivesse classificado como detido para venda;
 - ❖ a sua quantia recuperável à data da decisão posterior de não vender.

- ❖ **Ajustamento aquando da reclassificação:** rendimentos de unidades operacionais em continuação no período em que os critérios já não forem satisfeitos (§28).

- ❖ **Ganho ou perda relativo à remensuração:** incluído nos resultados das unidades operacionais em continuação (§35).

Cálculos preparatórios

- ❖ (início Março Ano 10):
 - **Máquinas Gama - Se nunca reclassificadas (31/Dez./2009):**
 - ***Custo de aquisição (em finais Setembro Ano 5):***
 $10 \times 60.000 = 600.000\text{€}$
 - ***Vida útil = 6 anos***
 - ***Depreciação acumulada:***
 $600.000 / 6 \times (3/12 + 4) = 425.000\text{€}$
 - ***Quantia escriturada***
 $600.000\text{€} - 425.000\text{€} = 175.000\text{€}$

 - **Máquinas Gama - Se nunca reclassificadas (31/Dez./2009):**
 - ***Justo valor das máquinas***
 $21.000\text{€} \times 10 = 210.000\text{€}$

 - ***Custos de vender = 10% preço de venda***

- *Justo valor menos custos e vender*
 $210.000€ \times (1-0,1) = 189.000€$
- *QE < JV = não haveria perdas por imparidade a registar.*
-
- Máquinas Gama: Início Março Ano 10
 - Quantia escriturada
 - *Se nunca reclassificadas = 175.000€*
 - *Actualmente registadas na contabilidade = 200.000€*
 - *Mais baixo valor = 175.000€*
 - *Diferença (Perda):*
 - $200.000€ - 175.000€ = 25.000€$

Lançamentos reclassificação e perda

❖ (Março do Ano 10):

Reclassificação das máquinas Gama para activos fixos tangíveis:

43 Activos fixos tangíveis	
433 Equipamento básico	600.000€
64 Gastos de depreciação e amortização	25.000€
642 Activos fixos tangíveis	
a 46 Activos não correntes detidos para venda	
461 Máquinas Gama	200.000€
a 43 Activos fixos tangíveis	
439 Depreciações acumuladas	425.000€

Problemática da Apresentação

Uma entidade deve apresentar e divulgar informação que permita aos utentes das demonstrações financeiras avaliar os efeitos financeiros das unidades operacionais descontinuadas e das alienações de activos não correntes (ou grupos para alienação) (NCRF 8 §30).

Uma entidade deve apresentar um activo não corrente classificado como detido para venda separadamente de outros activos no balanço (§36).

Entidade: Alfa, S.A.
BALANÇO INDIVIDUAL EM 31 DE Dezembro DE Ano 9

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		Ano 9	Ano 8
ACTIVO			
Activo não corrente	5		
Activos fixos tangíveis		20.000	40.000
Propriedades de investimento			
Goodwill			
.....			
Activo corrente			
Inventários			
Activos biológicos			
Clientes			
Adiantamentos a fornecedores			
Estado e outros entes públicos			
Accionistas/sócios			
Outras contas a receber			
Diferimentos			
Activos financeiros detidos para negociação			
Outros activos financeiros			
Activos não correntes detidos para venda	15	200.000	275.000
Caixa e depósitos bancários			
.....			

Problemática da Divulgação

Anexo (NCRF 7):

- ❖ uma reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período que mostre as adições, as revalorizações, as alienações, os activos classificados como detidos para venda, as amortizações, as perdas de imparidade e suas reversões e outras alterações (§72).

Anexo (NCRF 8 §38 e 39):

- ❖ **No período em que o activo não corrente foi classificado como detido para venda ou vendido:**
 - ❖ uma descrição do activo não corrente;
 - ❖ uma descrição dos factos e circunstâncias da venda, ou que conduziram à alienação esperada, e a forma e tempestividade esperada para essa alienação;
 - ❖ o ganho ou perda reconhecido aquando da reclassificação, se não tiver sido apresentado separadamente na face da demonstração dos resultados, o título na demonstração dos resultados que incluía esse ganho ou perda.
- ❖ **No período da decisão para alterar o plano de vender o activo não corrente:**

- ❖ descrição dos factos e circunstâncias que levaram à decisão.

Pequenas entidades

Tratamento para as PE:

não contempla o tratamento dos activos não correntes detidos para venda: aplicação supletiva da NCRF 8.

Questões colaterais

- ❖ Activo não corrente detido para venda que faça parte de um grupo para alienação. (NCRF 8 §4)
- ❖ Exclusão da NCRF 8 para activos não correntes detidos para venda mensurados ao justo valor (*NCRF 11 e NCRF 17*).
- ❖ Se o activo classificado como detido para venda não for vendido no prazo de um ano? (NCRF 8 §9)

CASO 8: Subsídios relacionados com activos

Caso

A sociedade Ferros e Ferragens, S.A., em Janeiro de ano 1, recebeu no âmbito de um sistema de incentivos à investigação e desenvolvimento tecnológico, um incentivo não reembolsável de 40% do custo de aquisição de uma patente para a produção do Produto X. A patente em causa foi adquirida por 300.000 € e permite à empresa produzir 3.000.000 de unidades do referido Produto X, ou ser utilizada durante 5 anos, o que ocorrer primeiro. No final da respectiva vida útil, a patente tem um valor residual nulo.

As produções do produto X, nos exercícios 1 e 2, foram respectivamente de 450.000 unidades e 800.000 unidades.

Questão:

Discutir a solução da questão proposta à luz das disposições do novo SNC.

Natureza do problema

Normas aplicáveis

Normas base:

- ❖ NCRF 22 - Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo

Outros normativos aplicáveis:

- ❖ Estrutura Conceptual
- ❖ NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das DF
- ❖ NCRF 6 - Activos Intangíveis
- ❖ NCRF 25 - Impostos sobre o Rendimento

- ❖ *NCRF 22 - Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*

Objectivo: *prescrever os procedimentos que uma entidade deve aplicar na contabilização e*

divulgação de subsídios e apoios do Governo.

❖ **NCRF 6 - Activos Intangíveis**

Objectivo: prescrever o tratamento de activos intangíveis que não sejam especificamente tratados noutras Normas.

Esta Norma exige que uma entidade reconheça um activo intangível se, e apenas se, critérios especificados forem satisfeitos.

Problemática do Reconhecimento

Reconhecimento inicial:

Activo:

- ❖ Cumpre com a definição de activo (*EC §49 a*).
- ❖ Cumpre com os critérios de reconhecimento de um activo (*EC §87*)

Activo intangível: é um activo não monetário identificável sem substância física.

NCRF 6 §8)

Um activo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se:

- ❖ for provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao activo fluam para a entidade; e
- ❖ o custo do activo possa ser fíavelmente mensurado.

(NCRF 6 §21)

❖ **Aquisição por meio de um subsídio do Governo**

Um activo intangível pode ser adquirido:

- ❖ livre de encargos,

ou

- ❖ por retribuição nominal, por meio de um subsídio do Governo. Isto pode acontecer quando um Governo transferir ou imputar a uma entidade activos intangíveis.

(NCRF 6 §43)

❖ Recebimento de um Subsídio do Governo não monetário

De acordo com a NCRF 22 - Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo, uma entidade pode escolher reconhecer inicialmente pelo justo valor

- ❖ O activo intangível;
- ❖ O subsídio.

(NCRF 6 §43)

Se uma entidade escolher não reconhecer o activo inicialmente pelo justo valor, pode:

reconhecer inicialmente o activo por uma quantia nominal

+

qualquer dispêndio que seja directamente atribuível

para preparar o activo para o seu uso pretendido.

(NCRF 6 §43)

Problemática da Mensuração

Mensuração inicial

- ❖ De um Subsídio do Governo (monetário):

Um activo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo.

(NCRF 6 §24)

Problemática do Reconhecimento

Lançamento:

Mensuração inicial da Patente:

. *Custo de aquisição da patente (Activos Intangíveis) = 300.000 €*

1/Jan./Ano 1 - Reconhecimento - Patente

44 Activos Intangíveis

444 Propriedade industrial

a 12 Depósitos à ordem

300.000€

Mensuração após reconhecimento da Patente:

Uma entidade deve escolher, como sua política contabilística:

- ❖ o modelo de custo;

ou

- ❖ o modelo de revalorização.

(NCRF 6 §71)

Se um activo intangível for contabilizado
usando o modelo de revalorização



todos os outros activos da sua classe devem também ser contabilizados usando o mesmo modelo, a não ser que não haja mercado activo para esses activos.

(NCRF 6 §73)

Modelo do custo:

Após o reconhecimento inicial, um activo intangível deve ser escriturado:

pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

(NCRF 6 §74)

Modelo de revalorização:

Após o reconhecimento inicial, um activo intangível deve ser escriturado:

pela sua quantia revalorizada

(= justo valor à data da revalorização - amortização acumulada subsequente - perdas por imparidade acumuladas subsequentes)

(NCRF 6 §74)

O modelo de revalorização não permite:

- ❖ a revalorização de activos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como activos;

ou

- ❖ o reconhecimento inicial de activos intangíveis por quantias que não sejam o custo.

(NCRF 6 §75)

O modelo de revalorização é aplicado depois de um activo ter sido inicialmente reconhecido pelo seu custo.

O modelo de revalorização pode ser aplicado a um activo intangível que tenha sido recebido por meio de um subsídio do Governo e reconhecido por uma quantia nominal. *(NCRF 6 §77)*

A vida útil de um activo intangível pode ser:

- ❖ Finita

ou

❖ Indefinida

Se for finita, a entidade deve avaliar a duração de, ou o número de produção ou de unidades similares constituintes, dessa vida útil.

(NCRF 6 §87)

A contabilização de um activo intangível baseia-se na sua vida útil:

- ❖ Se tiver vida útil finita é amortizado
- ❖ Se tiver vida útil indefinida não é amortizado.

(NCRF 6 §88)

Período de amortização e método de amortização de Activos Intangíveis com vidas úteis finitas:

Pode ser usada uma variedade de métodos de amortização para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil, incluindo:

- ❖ o método da linha recta e
- ❖ o método da unidade de produção.

(NCRF 6 §97)

O método usado é seleccionado:

na base do modelo de consumo esperado dos futuros benefícios económicos incorporados no activo



aplicado consistentemente de período a período (NCRF 6 §97)

Cálculos preparatórios:

Mensuração após reconhecimento inicial da patente

Amortização anual: a maior de entre método da linha recta e método das unidades de produção, i.é., método da base dupla:

M. Linha Recta: quota anos 1 e 2 = $300.000 / 5 = 60.000$

*M. Unidade de Produção: quota ano 1 = $300.000 / 3.000.000 * 450.000 = 45.000$
: quota ano 2 = $300.000 / 3.000.000 * 800.000 = 80.000$*

Anos	Método da Linha Recta		Método da Unidade de Produção		Método da Base Dupla	
	Amortização anual	Amortização acumulada	Amortização anual	Amortização acumulada	Amortização anual	Amortização acumulada
1	60.000	60.000	45.000	45.000	60.000	60.000
2	60.000	120.000	80.000	125.000	65.000	125.000

Lançamentos:

31/Dez./Ano 1 - Amortização Patente

64 Gastos de depreciação e de amortização

643 Activos intangíveis

a 44 Activos intangíveis

448 Amortizações acumuladas **60.000€**

31/Dez./Ano 2 – Amortização Patente

64 Gastos de depreciação e de amortização

643 Activos intangíveis

a 44 Activos intangíveis

448 Amortizações acumuladas **65.000€**

Reconhecimento inicial - Subsídio:

Subsídios não reembolsáveis: são apoios do governo em que existe um acordo individualizado da sua concessão a favor da entidade, se tenham cumprido as condições estabelecidas para a sua concessão e não existam dúvidas de que os subsídios serão recebidos.

(NCRF 22 §4)

Subsídios relacionados com activos: são subsídios do Governo cuja condição primordial é a de que a entidade que a eles se propõe deve comprar, construir ou por qualquer forma adquirir activos a longo prazo.

(NCRF 22 §4)

Subsídios do Governo não reembolsáveis



inicialmente reconhecidos



Capitais Próprios

(NCRF 22 §12)

Cálculos preparatórios / Lançamento:

Reconhecimento inicial do Subsídio

. Valor a reconhecer nos capitais próprios = $40\% \times 300.000\text{€} = 120.000\text{€}$

Jan./Ano 1 – Recebimento do Subsídio

12 Depósitos à ordem

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

120.000€

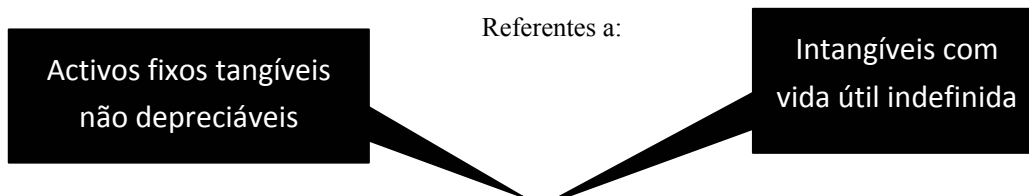
❖ Reconhecimento subsequente - Subsídio

Referentes a:



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:



mantidos nos Capitais Próprios

(excepto se a respectiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade)

(NCRF 22 §12)

❖ **Cálculos preparatórios:**

Reconhecimento subsequente do Subsídio

Proporção dos gastos de depreciação	Rendimento a reconhecer
Ano 1 = $60.000 / 300.000 = 20\%$	Ano 1 = $20\% * 120.000 = 24.000$
Ano 2 = $65.000 / 300.000 = 21,6(6) \%$	Ano 2 = $21,6(6) \% * 120.000 = 26.000$

❖ **Lançamentos:**

31/Dez./Ano 1 - Imputação do Subsídio

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

a 78 Outros rendimentos e ganhos

788 Outros

7883 Imputação de subsídios para investimento **24.000€**



31/Dez./Ano 2 – Imputação do Subsídio

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

a 78 Outros rendimentos e ganhos

788 Outros

7883 Imputação de subsídios para investimento **26.000€**

Problemática da Apresentação

Balanço

– Ano 2:

❖ Activo intangível = $300.000€ - (60.000€ + 65.000€) = 175.000€$

Demonstração dos Resultados

❖ **– Ano 2:**

❖ Imputação de subsídios para investimento = 26.000€

❖ Gastos de depreciação e de amortização = 65.000€

Entidade: Ferros e Ferragens, S.A.

BALANÇO INDIVIDUAL EM 31 DE Dezembro DE Ano 2

Euros

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31Dez.Ano 2	31Dez.Ano 1
ACTIVO			
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis			
Propriedades de investimento			
Goodwill			
Activos intangíveis	5	175.000	240.000
Activos biológicos			
Participações financeiras - método da equivalência patrimonial			
Participações financeiras - outros métodos			
Accionistas/sócios			
Outros activos financeiros			
Activos por impostos diferidos			
.....			38

Entidade: Ferros e Ferragens, S.A.

BALANÇO INDIVIDUAL EM 31 DE Dezembro DE Ano 2

Euros

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31Dez.Ano 2	31Dez.Ano 1
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
Capital próprio			
Capital realizado			
Acções (quotas) próprias			
Outros instrumentos de capital próprio			
Prémios de emissão			
Reservas legais			
Outras reservas			
Resultados transitados			
Ajustamentos em activos financeiros			
Excedentes de revalorização			
Outras variações no capital próprio	15	70.000	96.000
.....			39

Entidade: Ferros e Ferragens, S. A..

DEMONSTRAÇÃO INDIVIDUAL DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

PERÍODO FINDO EM 31 DE Dezembro DE Ano 2

Euros

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		Ano 2	Ano 1
(...)			+
Aumentos/reduções de justo valor			+ / -
Outros rendimentos e ganhos	29	26.000	24.000
Outros gastos e perdas		-	-
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		=	=
Gastos/reversões de depreciação e de amortização	30	- 65.000	- 60.000
Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
.....			

Anexo:

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

- ❖ se as vidas úteis são indefinidas ou finitas ...;
- ❖ os métodos de amortização usados para activos intangíveis com vidas úteis finitas;
- ❖ a quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada ... no começo e fim do período;
- ❖ os itens de cada linha da demonstração dos resultados em que qualquer amortização de activos intangíveis esteja incluída;
- ❖ ... (NCRF 6 §117)

Devem ser divulgados os seguintes aspectos:

- ❖ 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
- ❖ condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do Governo que tenham sido reconhecidas.

(NCRF 22 §31)

Pequenas entidades

- ❖ No caso das PE, o método de revalorização **não é permitido**.

Questões colaterais

- ❖ Exclusão do âmbito da NCRF 22 dos subsídios do Governo relacionados com a Agricultura (NCRF 17).
- ❖ O que fazer quando o subsídio é recebido num período antes/após o período da aquisição da patente?
- ❖ Influência fiscal: impostos diferidos

CASO 9: Restauro Ambiental

Caso

A sociedade ALFA, S.A. adquiriu, a pronto pagamento, em Janeiro do ano 1, um terreno destinado à construção de um aterro sanitário, por 100.000 €. A construção do referido aterro, efectuada entre Fevereiro e Junho do ano 1, ascendeu a 250.000 €. Segundo as indicações do construtor, baseadas nos dados históricos da empresa, o aterro sanitário esgotará a sua capacidade de receber resíduos dentro de 10 anos e, nessa altura, a empresa ficará obrigada a submeter o terreno a um processo de recuperação ambiental. Após esse processo de recuperação, o terreno fica inapto para qualquer utilização económica. A estimativa da empresa é que os gastos de recuperação ambiental, se fossem efectuados hoje, ascenderiam a 57.812,22€. Admite-se que a evolução dos custos de recuperação possa acompanhar a taxa de inflação, que se estima para o período em apreço em 2,5%/ano. Tendo em consideração os riscos específicos da sociedade ALFA, S.A. considera-se adequada uma taxa de actualização de 4%/ano.

Questões:

- ❖ Discutir a solução da questão proposta, quanto aos aspectos relativos ao exercício da aquisição do terreno e da construção do aterro, à luz das disposições do novo SNC.
- ❖ Efectuar os registos pertinentes relativos ao exercício 4 e indicar os efeitos nas demonstrações financeiras do exercício.
- ❖ Admitindo que, no exercício 10, os gastos efectivamente suportados com o restauro ambiental ascenderam a 70.000 €, efectuar os registos pertinentes e indicar os efeitos nas demonstrações financeiras do exercício.

Natureza do problema

- ❖ Tratamento dos gastos de recuperação ambiental

Normas aplicáveis

Normas base:

- ❖ *NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis*
- ❖ *NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*

Objectivo: *prescrever critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões, passivos contingentes e activos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas*

notas às demonstrações financeiras.

Outros normativos aplicáveis:

- ❖ *Estrutura Conceptual*
- ❖ *NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das DF*
- ❖ *NCRF 26 – Matérias Ambientais*

Objectivo: prescrever os critérios para o reconhecimento, mensuração e divulgação relativos aos dispêndios de carácter ambiental, aos passivos e riscos ambientais e aos activos com eles relacionados resultantes de transacções e acontecimentos que afectem, ou sejam susceptíveis de afectar, a posição financeira e os resultados da entidade relatada.

Problemática do Reconhecimento

Reconhecimento inicial:

- ❖ Cumpre com a definição de activo fixo tangível (NCRF 7 §6).
- ❖ Cumpre com os critérios de reconhecimento de activo fixo tangível (NCRF 7 §7).

Os itens do activo fixo tangível podem ser adquiridos por razões de segurança ou ambientais. A aquisição de tal activo fixo tangível, (...), pode ser necessário para que a entidade obtenha futuros benefícios económicos dos seus outros activos.

(NCRF 7 §12)

Esses itens do activo fixo tangível qualificam-se para o reconhecimento como activos porque:



permitem a uma entidade obter futuros benefícios económicos dos activos relacionados para além dos que teria obtido se não tivesse adquirido esses itens.

(NCRF 7 §12)

Problemática da Mensuração

Mensuração no Reconhecimento:

O custo de um item do activo fixo tangível compreende:

- ❖ o seu preço de compra, ..., após dedução dos descontos e abatimentos;
- ❖ quaisquer custos directamente atribuíveis ...;
- ❖ a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauração

do local no qual este está localizado,

(NCRF 7 §17)

Problemática do Reconhecimento

Lançamento:

Custo de aquisição do terreno = 100.000 €

1/Jan./Ano 1 - Reconhecimento - Terreno

45 Investimentos em curso

452 Activos fixos tangíveis em curso

a 12 Depósitos à ordem **100.000€**

Construção do aterro = 250.000 €

30/Jun./Ano 1 - Reconhecimento - Aterro

45 Investimentos em curso

452 Activos fixos tangíveis em curso

a 27 Outras contas a receber e a pagar

278 Outros devedores e credores **250.000€**

Custo total do activo fixo tangível = 100.000 € + 250.000€ = 350.000€

30/Jun./Ano 1- Transferência para Activos fixos tangíveis

43 Activos fixos tangíveis

432 Edifícios e outras construções

a 45 Investimentos em curso

452 Activos fixos tangíveis em curso **350.000€**

Provisões e passivos contingentes:

Provisões: se efectuada uma estimativa fiável, são reconhecidas como passivos porque:

- ❖ são obrigações presentes; e
- ❖ é provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar as obrigações.

(NCRF 21 §12a))

Uma provisão é reconhecida quando:

- ❖ exista uma obrigação presente como resultado de um acontecimento passado; e
- ❖ seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; e
- ❖ possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

(NCRF 21 §13)

Passivos contingentes — não são reconhecidos como passivos porque:

- ❖ são obrigações possíveis, ...; ou
- ❖ são obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento desta norma.

(NCRF 21 §12b))

Em casos raros não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nestes casos, presume-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tendo em conta toda a evidência disponível, for mais provável do que não que tal obrigação presente exista à data do balanço.

(NCRF 21 §14)

Aplicando ao Caso 9:

- ❖ Cumpre com a definição de provisão (estimativa fiável) ;
- ❖ Cumpre com os critérios de reconhecimento de provisão (...obrigação presente ... incorpora benefícios económicos ... e há uma estimativa fiável da obrigação).

Problemática da Mensuração

Provisões e passivos contingentes:

A melhor estimativa

A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço. (NCRF 21 §35)

Os riscos e incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias devem ser tidos em conta para se chegar à melhor estimativa de uma provisão. (NCRF 21 §42)

O risco descreve a variabilidade de desfechos. Um ajustamento do risco pode aumentar a quantia pela qual é mensurado um passivo. (NCRF 21 §43)

Uso de Provisões:

Uma provisão deve ser usada somente para os dispêndios relativos aos quais a provisão foi originalmente reconhecida. (NCRF 21 §60)

Somente os dispêndios que se relacionem com a provisão original são contrabalançados com a mesma. Contrabalançar os dispêndios com uma provisão que foi originalmente reconhecida para uma outra finalidade esconderia o impacto de dois acontecimentos diferentes.

(NCRF 21 §61)

Valor presente:

Quando o efeito do valor temporal do dinheiro for material, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se espera que sejam necessários para liquidar a obrigação.

(NCRF 21 §45)

Por causa do valor temporal do dinheiro, as provisões relacionadas com exfluxos de caixa que surjam logo após a data do balanço são mais onerosas do que aquelas em que os exfluxos de caixa da mesma quantia surgem mais tarde. As provisões são por isso descontadas, quando o efeito seja material.

(NCRF 21 §46)

Alterações em Provisões:

As provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuro para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

(NCRF 21 §58)

Quando seja usado o desconto, a quantia escriturada de uma provisão aumenta em cada período para reflectir a passagem do tempo. Este aumento é reconhecido como um gasto financeiro.

(NCRF 21 §59)

Problemática do Reconhecimento

Cálculos preparatórios:

no	Valor	Tx. Inflação 2,5%	Tx. actualização 4%
1	57.812,22	57.812,22	50.726,44
2	57.812,22	59.257,53	52.755,50
3	59.257,53	60.738,96	54.865,72
4	60.738,96	62.257,44	57.060,35
5	62.257,44	63.813,87	59.342,76
6	63.813,87	65.409,22	61.716,47
7	65.409,22	67.044,45	64.185,13
8	67.044,45	68.720,56	66.752,53
9	68.720,56	70.438,58	69.422,64
10	70.438,58	72.199,54	72.199,54

Lançamentos:

. Acresce-se ao valor do Activo fixo tangível o valor total da provisão

30/Jun./Ano 1 – Imputação da provisão ao valor do activo

43 Activos fixos tangíveis

432 Edifícios e outras construções

a 29 Provisões

295 Matérias ambientais

50.726,44€

. Custo total do activo fixo tangível = 100.000 € + 250.000€ + 50.726,44€

= 400.726,44€

. Depreciação do bem = 400.726,44 € / 10 = 40.072,64€

31/Dez./Ano 1 - Depreciação

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciação acumulada

40.072,64€

❖ Exercício 4:

Ano	Valor	Tx Inflação 2,5%	Tx actualização 4%	Juro
1	57.812,22	57.812,22	50.726,44	
2	57.812,22	59.257,53	52.755,50	2.029,06
3	59.257,53	60.738,96	54.865,72	2.110,22
4	60.738,96	62.257,44	57.060,35	2.194,63
5	62.257,44	63.813,87	59.342,76	2.282,41
6	63.813,87	65.409,22	61.716,47	2.373,71
7	65.409,22	67.044,45	64.185,13	2.468,66
8	67.044,45	68.720,56	66.752,53	2.567,41
9	68.720,56	70.438,58	69.422,64	2.670,10
10	70.438,58	72.199,54	72.199,54	2.776,91

Acresce-se o juro ao valor da provisão:

31/Dez./Ano 4 – aumento da provisão

69 Gastos e perdas de financiamento

698 Outros gastos e perdas de financiamento

6988 Outros

a 29 Provisões

295 Matérias ambientais

2.194,63€

. Amortização do exercício

31/Dez./Ano 4 - Depreciação

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

40.072,64€

Problemática da Apresentação

Balanço:

❖ Activo fixo tangível = $400.726,44 - (4 \times 40.072,64€) = 240.435,88€$

❖ Provisões = $50.726,44€ + 2.194,63€ + 2.100,22€ + 2.029,06€ =$

57.060,35 €

=

Demonstração dos Resultados:

❖ Gastos e perdas de financiamento = 2.194,63€

❖ Gastos de depreciação e de amortização = 40.072,64€

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31Dez.Ano 4	31Dez.Ano 3
ACTIVO			
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis	5	240.435,88	280.508,52
Propriedades de investimento			
Goodwill			
Activos intangíveis			
Activos biológicos			
Participações financeiras - método da equivalência patrimonial			
Participações financeiras - outros métodos			
Accionistas/sócios			
Outros activos financeiros			
Activos por impostos diferidos			
.....			

Problemática do Reconhecimento

❖ Exercício 10:

Tem de se considerar:

- ❖ *Juro*
- ❖ *Amortização do exercício*
- ❖ *Reversão da provisão*

Lançamentos:

Acresce-se o juro ao valor da provisão

31/Dez./Ano 10 – aumento da provisão

69 Gastos e perdas de financiamento

698 *Outros gastos e perdas de financiamento*

6988 *Outros*

a 29 Provisões

295 Matérias ambientais 2.776,91€

. Depreciação do exercício

31/Dez./Ano 10 - Depreciação

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciação acumulada 40.072,64€

Gastos efectivos com o restauro ambiental

31/Dez./Ano 10 – Gastos efectivos

29 Provisões

295 Matérias ambientais

a 12 Depósitos à ordem 70.000€

. Anulação da restante provisão (72.199,54€-70.000€= 2,199,54€)

31/Dez./Ano 10 - Reversão

29 Provisões

295 Matérias ambientais

a 76 Reversões

763 De provisões

7635 Matérias ambientais 2.199,54€

Problemática da Divulgação

Anexo:

Para cada classe de provisão, uma entidade deve divulgar:

- ❖ a quantia escriturada no começo e no fim do período;
- ❖ as provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- ❖ as quantias usadas (isto é, incorridas e debitadas à provisão) durante o período;
(NCRF 21 §81)

- ❖ quantias não usadas revertidas durante o período; e
- ❖ o aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto(...).
(NCRF 21 §81)

Pequenas entidades

- ❖ Tratamento semelhante para as PE

Questões colaterais

- ❖ Revisão de provisões
- ❖ Activos contingentes

CASO 10: Mensuração de inventários

Caso

A sociedade BETA, S.A. aceitou uma encomenda para produzir o Produto X, em 3 meses, pelo preço total de 250.000 €. Em 31 de Dezembro do ano 1, compulsou a seguinte informação relativa à referida encomenda:

i) Gastos imputados

Descrição	Valor
Matérias-primas e outros materiais consumidos	52.500
Gastos directos de produção	70.500
Gastos indirectos de produção variáveis	45.600
Gastos indirectos de produção fixos	36.000
Encargos financeiros	3.600
Gastos administrativos	26.100

ii) Nível de actividade das instalações e equipamentos –90%.

De acordo com os orçamentos disponíveis na empresa, os dispêndios a suportar para completar a encomenda, podem sintetizar-se no seguinte quadro:

Descrição	Valor
Matérias-primas e outros materiais consumidos	25.500
Gastos directos de produção	25.800
Gastos indirectos de produção variáveis	21.000
Gastos indirectos de produção fixos	18.000
Encargos financeiros	1.500
Gastos administrativos	7.500
Gastos de distribuição	15.000

Questão: Discutir a solução da questão proposta à luz das disposições do novo SNC.

Natureza do problema

- ❖ **Mensuração de inventários**
- ❖ **Reconhecimento como gasto**

Normas aplicáveis

Normas base:

- ❖ *NCRF 18 – Inventários*

Objectivo: *prescrever o tratamento para os inventários. Um aspecto primordial na contabilização dos inventários é a quantia do custo a ser reconhecida como um activo e a ser escriturada até que os réditos relacionados sejam reconhecidos. Esta Norma proporciona orientação prática na determinação do custo e no seu subsequente reconhecimento como gasto, incluindo qualquer ajustamento para o valor realizável líquido. Também proporciona orientação nas fórmulas de custeio que sejam usadas para atribuir custos aos inventários.*

(NCRF 18: §1)

Outros normativos aplicáveis:

- ❖ *Estrutura Conceptual*
- ❖ *NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das DF*

Problemática do Reconhecimento

Inventários


- ❖ são activos:
 - ❖ detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial;
 - ❖ no processo de produção para tal venda; ou
 - ❖ na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

(NCRF 18 §6)

Reconhecimento inicial:

Os inventários devem ser mensurados pelo:

custo ou valor realizável líquido


dos dois o mais baixo.

(NCRF 18 §9)

Custo dos inventários

Deve incluir:

- ❖ Todos os custos de compra;
- ❖ Custos de conversão; e
- ❖ Outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais.

(NCRF 18 §10)

Custo de compra

Inclui:

- ❖ preço de compra;
- ❖ direitos de importação e outros impostos; e
- ❖ custos de transporte, manuseamento e outros custos directamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, de materiais e de serviços.

(NCRF 18 §11)

Deduzem-se na determinação dos custos de compra:


- ❖ descontos comerciais;
- ❖ abatimentos; e
- ❖ outros itens semelhantes.

(NCRF 18 §11)

Custo de conversão:

Incluem:

custos directamente relacionados com as unidades de produção

tais como  mão de obra directa.

(NCRF 18 §12)

Também incluem uma imputação sistemática de:

- ❖ de gastos gerais de produção fixos
- ❖ de gastos gerais de produção variáveis

que sejam incorridos ao converter matérias em bens acabados.

(NCRF 18 §12)

Gastos gerais de produção fixos:

custos indirectos de produção que permaneçam relativamente constantes independentemente do volume de produção.

Exemplo: depreciação e manutenção de edifícios e de equipamento de fábricas e os custos de gestão e administração da fábrica.

(NCRF 18 §12)

Gastos gerais de produção variáveis:

Custos indirectos de produção que variam directamente, ou quase directamente, com o volume de produção.

Exemplo: materiais indirectos.

(NCRF 18 §12)

A imputação de gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão é baseada na capacidade normal das instalações de produção.

(NCRF 18 §13)

Capacidade normal:



é a produção que se espera que seja atingida em média durante uma quantidade de períodos ou de temporadas em circunstâncias normais.

(NCRF 18 §13)

O nível real de produção pode ser usado se se aproximar da capacidade normal.

Os gastos gerais não imputados são reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.

(NCRF 18 §12)

Em períodos de produção anormalmente alta, a imputação a cada unidade de produção de:

- ❖ gastos gerais de produção fixos → é diminuída a fim de que os inventários não sejam mensurados acima do custo.
- ❖ gastos gerais de produção variáveis → imputados na base do uso real das instalações de produção.

(NCRF 18 §12)

Reconhecimento inicial:

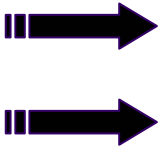
Outros custos somente são incluídos nos custos dos inventários até ao ponto em que sejam incorridos para os colocar no seu local e na sua condição actuais.

(NCRF 18 §15)

Exemplos de custos excluídos do custo dos inventários e reconhecidos como gastos do período

em que sejam incorridos são:

- ❖ quantias anormais de materiais desperdiçados, de mão de obra ou de outros custos de produção;
- ❖ custos de armazenamento, a menos que esses custos sejam necessários ao processo de produção antes de uma nova fase de produção;
- ❖ gastos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais; e
- ❖ custos de vender



(NCRF 18 §15)

Valor realizável líquido:

Redução do custo dos inventários (*write down*)
para o valor realizável líquido



Consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que previsivelmente resultariam da sua venda ou uso.

(NCRF 18 §28)

Momento da determinação do VRL



Reversão de perdas anteriormente reconhecidas
(limitada à quantia do ajustamento inicial)



Novo *quantum* (quantia do ajustamento é revertida)



relevando uma nova quantia escriturada que seja o valor mais baixo do custo e do valor realizável líquido revisto.

Cálculos preparatórios:

Descrição	Gastos Incorridos	G. prod. (Invent.)	Gastos previstos	Custo Acabamento Estimado	Gasto Total Produto
Matérias-primas e outros materiais consumidos	52.500	52.500	25.500	25.500	78.000
Gastos directos de produção	70.500	70.500	25.800	25.800	96.300
Gastos indirectos de produção variáveis	45.600	45.600	21.000	21.000	66.600
Gastos indirectos de produção fixos (90%)	36.000	32.400	18.000	16200	48.600
Encargos financeiros	3.600		1.500		
Gastos administrativos	26.100		7.500		
Gastos de distribuição			15.000		
	234.300	201.000	114.300	88.500	289.500

NCRF 18 §15

- . Valor venda = 250.000€
- . Custo Produção = 201.000€
- . Custo Venda (distribuição) = 15.000€
- . Custos acabamentoo estimado = 88.500€

Valor realizável líquido: é o preço de venda estimado no decurso ordinário da actividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efectuar a venda.

(NCRF 18 §6)

$$VRL = V. venda - Custo de Vender - Custos produção para terminar$$
$$= 250.000€ - 15.000€ - 88.500€ = 146.500€$$

Dado que 146.500 € < 201.000€ perda por imparidade de 54.500€

Lançamento:

Registo da imparidade:

65 Perdas por imparidade

652 Em inventários

a 36 Produtos e Trabalhos em curso

369 Perdas por imparidade acumuladas **54.500€**

Problemática da Apresentação

Balanço:

- ❖ Inventários = 201.000€ - 54.500€ = 146.500€

Demonstração dos Resultados:

- ❖ Perdas por imparidade em inventários = 54.500€

Problemática da Divulgação

❖ As demonstrações financeiras devem divulgar:

- ❖ as políticas contabilísticas adoptadas na mensuração dos inventários, incluindo a fórmula de custeio usada;
- ❖ a quantia total escriturada de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas para a entidade;
- ❖ a quantia de inventários escriturada pelo justo valor menos os custos de vender (corretores/negociantes);
- ❖ a quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período;
(NCRF 18 §36)
- ❖ a quantia de qualquer ajustamento de inventários reconhecida como um gasto do período;
- ❖ a quantia de qualquer reversão de ajustamento que tenha sido reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período;
- ❖ as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de um ajustamento de inventários; e
- ❖ a quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

(NCRF 18 §36)

Pequenas entidades

- ❖ Tratamento semelhante para as PE

Questões colaterais

- ❖ Analisar as condições em que:
 - ✓ Encargo financeiro existências (§17)
- ❖ Fórmulas de custeio (§23 a 27)

CASO 11: Inventários e Provisões

Caso

A sociedade Alfa, Lda. celebrou em Junho do ano 1, com a Sociedade Beta, S.A. um contrato irrevogável de fornecimento anual de 10.000 unidades do Produto XX ao preço unitário de 20€, a entregar, em partes iguais, no final de cada um dos meses de Julho, Outubro, Janeiro e Abril. O incumprimento total ou parcial do contrato por qualquer das partes confere à outra o direito a uma indemnização de valor equivalente ao valor da totalidade do contrato.

Na data da celebração do contrato, a sociedade Alfa, Lda. adquiria o produto XX a um preço unitário de cerca de 15€.

Em 31 de Dezembro do ano 1, a sociedade tinha em armazém apenas 1.200 unidades do produto XX, que havia comprado em Outubro a um preço unitário de 18€.

Entre a data em que celebrou o contrato e a data do balanço (31 de Dezembro) o mercado do Produto XX inverteu a tendência de redução dos preços que vinha apresentando há algum tempo, passando-se a viver um aumento constante dos preços. Não se vislumbra nenhum indicador que permita fazer crer que tal tendência possa ser invertida até final do primeiro semestre do ano 2. Bem pelo contrário, tudo indica que a evolução dos preços que se verificou entre Junho e Outubro e que manteve a mesma cadência até Dezembro, subsista no primeiro semestre do Ano 2.

Questão:

- ❖ Discutir a solução da questão proposta à luz das disposições do novo SNC, na perspectiva da sociedade Alfa, Lda.

Natureza do problema

- ❖ Mensuração subsequente de inventários.
- ❖ Reconhecimento e mensuração inicial de provisões.

Normas aplicáveis

Normas base:

- ❖ *NCRF 18 – Inventários*
- ❖ *NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*

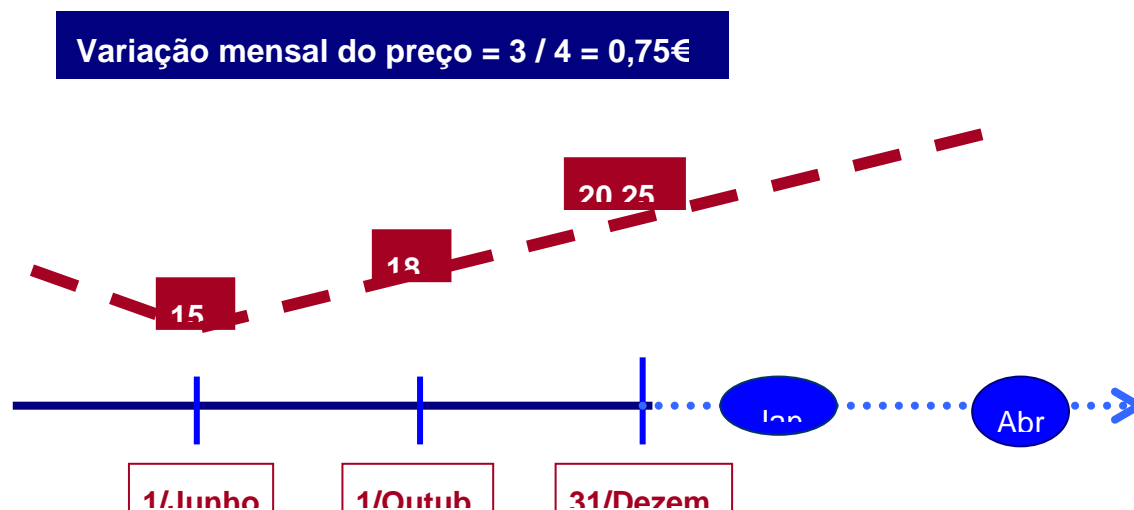
Outros normativos aplicáveis:

- ❖ *Estrutura Conceptual*
- ❖ *NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das DF*

Problemática do Reconhecimento

- ❖ Caracterização do contrato irrevogável com Beta, S.A.
 - ❖ Data da celebração: 1/Junho/Ano 1.
 - ❖ Objecto do contrato: fornecimento anual de 10.000 un. do Produto XX ao preço unit. 20€
 - ❖ Período: anual, entrega de 2.500 un. no final de Julho, Outubro, Janeiro e Abril.
 - ❖ Incumprimento: indemnização de valor equivalente ao valor da totalidade do contrato.

 - ❖ Classificação contabilística do contrato com Beta, S.A.
 - ❖ Contrato oneroso:
os custos não evitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios económicos que se espera sejam recebidos ao abrigo do mesmo.
- (NCRF 21 §8)
- ❖ Evolução do preço de compra do Produto XX



Reconhecimento inicial de provisões:

Uma provisão é reconhecida quando:

- ❖ exista uma obrigação presente como resultado de um acontecimento passado; e
- ❖ seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; e
- ❖ possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

(NCRF 21 §13)

Se a entidade tiver um contrato que seja oneroso, a obrigação presente segundo o contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.

(NCRF 21 §64)

Problemática da Mensuração

Mensuração da provisão:

Melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço.

Atender aos riscos e incertezas para se chegar à melhor estimativa de uma provisão

Perdas por imparidade nos inventários:

Antes de ser reconhecida uma provisão separada para um contrato oneroso:

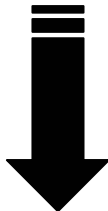
reconhecer qualquer perda de imparidade que tenha ocorrido nos activos inerentes ao contrato.

(NCRF 21 §67)

- Q. escriturada dos inventários = 18€

- V. mercado dos inventários (31/12/Ano1) = 20,25€

V. mercado > Q. escriturada



Não há imparidade

Cálculos preparatórios:

Data	C. Unit.	Unidades a vender			Unidades em Stock		Unidades a comprar			Provisão
		Unidades	P.V. unit. (€)	Valor total (€)	Unidades	C. unit. (€)	Unidades	C. unit. (€)	Custo Total (€)	
1-Jun	15,00									
1-Jul	15,75									
1-Ago	16,50									
1-Set	17,25									
1-Out	18,00									
1-Nov	18,75									
1-Dez	19,50									
31-Dez	20,25				1.200	18,00				
31-Jan	21,00	2.500	20	50.000			1.300	21,00	27.300	1.300
28-Fev	21,75									
31-Mar	22,50									
30-Abr	23,25	2.500	20	50.000	0		2.500	23,25	58.125	8.125
										9.425

Problemática do Reconhecimento

Lançamentos:

Estimativa da provisão em 31/Dez./Ano 1:

- Entrega de 31/Janeiro = $1.300 \times (21,00€ - 20,00€) = 1.300€$

- Entrega de 30/Abril = $2.500 \times (23,25€ - 20,00€) = 8.125€$

9.425€

31/Dez./Ano 1 – Constituição da provisão sobre o contrato oneroso

67 Provisões do período

676 Contratos onerosos

a 29 Provisões

296 Contratos onerosos

9.425€

Balanço:

- ❖ Inventários = $1.200 \times 18€ = 21.600€$
- ❖ Provisões (contratos onerosos) = 9.425€

Demonstração dos Resultados:

- ❖ Provisões do período = 9.425€

Problemática da Apresentação

Entidade: ALFA, Lda.

BALANÇO INDIVIDUAL EM 31 DE Dezembro DE Ano 1

Euros

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31Dez.Ano 1	31Dez.Ano 0
ACTIVO			
Activo não corrente			
.....			
Activo corrente			
Inventários		21.600	
Activos biológicos			
Clientes			
.....			
Total do activo			
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
.....			
Passivo não corrente			
Provisões		9.425	
Financiamentos obtidos			
Responsabilidades por benefícios pós-emprego			
Passivos por impostos diferidos			
Outras contas a pagar			
.....			

Entidade: AIFA, Lda.

DEMONSTRAÇÃO INDIVIDUAL DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

PERÍODO FINDO EM 31 DE Dezembro DE Ano 1

Euros

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		Ano 1	Ano 0
Vendas e serviços prestados		+	+
Subsídios à exploração		+	+
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos		+ / -	+ / -
Variação nos inventários da produção		+ / -	+ / -
Trabalhos para a própria entidade		+	+
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-	-
Fornecimentos e serviços externos		-	-
Gastos com o pessoal		-	-
Imparidade de inventários (perdas/reversões)		- / +	- / +
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)		- / +	- / +
Provisões (aumentos/reduções)		-9.425	- / +
.....		- / +	- / +

Problemática da Divulgação

Anexo:

Para cada classe de provisão, uma entidade deve divulgar:

- ❖ a quantia escriturada no começo e no fim do período;
- ❖ as provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões

existentes;

- ❖ as quantias usadas (isto é, incorridas e debitadas à provisão) durante o período;
- ❖

(NCRF 21 §81)

Pequenas entidades

- ❖ Tratamento para as PE:
 - similar ao apresentado anteriormente
 - menores exigências de informação.

Questões colaterais

- ❖ Tratamento a dar se a descida de preços ocorresse apenas após a data do Balanço?
 - ❖ NCRF 24 – Acontecimentos após a data do balanço
- ❖ Perdas por imparidade em matérias-primas.

CASO 12: Empréstimo bancário

Caso

A sociedade Alfa, S.A. negociou em Março do ano 1 com o Banco XX um empréstimo bancário de 50.000€. O contrato estabelecido entre a empresa e o Banco previa uma comissão de abertura do crédito equivalente a 1%¹ do valor nominal do empréstimo, sendo o reembolso efectuado em 4 prestações anuais iguais de 14.000€ cada.

Questão:

Discutir a solução da questão proposta à luz das disposições do novo SNC, na perspectiva da sociedade Alfa, S.A. em Março e Dezembro (data do encerramento das contas), do ano 1.

Natureza do problema

- ❖ **Problemática dos gastos de abertura nos empréstimos bancários.**

Normas aplicáveis

Normas base:

- ❖ *NCRF 27 – Instrumentos Financeiros*

Objectivo: *prescrever o tratamento contabilístico dos instrumentos financeiros e respectivos requisitos de apresentação e divulgação.*

(NCRF 27 §1)

Outros normativos aplicáveis:

- ❖ *Estrutura Conceptual*
- ❖ *NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das DF*

¹ Para justificar o tratamento adoptado na resolução do presente caso, respeitando a relação custo/benefício na preparação da informação financeira, melhor seria que, em vez de 1%, os custos de montagem da operação de financiamento representassem 10% do valor nominal.

Problemática do Reconhecimento

Reconhecimento inicial:

Uma entidade deve reconhecer um activo 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 §6)

Uma entidade não deve incluir os custos de transacção na mensuração inicial do activo ou passivo financeiro que seja mensurado ao justo valor com contrapartida em resultados.

(NCRF 27§7)

Ou seja,

Interpretando *a contrario*:



Uma entidade DEVE INCLUIR os custos de transacção na mensuração inicial do activo ou passivo financeiro que NÃO SEJA mensurado ao justo valor com contrapartida em resultados.



como é o caso dos instrumentos de dívida

(NCRF 27 §14 a))

Mensuração:

Todos os activos 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.

(NCRF 27 §11)

Uma entidade deve mensurar os seguintes instrumentos financeiros ao custo ou ao custo amortizado menos perdas por imparidade:



- ❖ instrumentos (tais como clientes, fornecedores, contas a receber, contas a pagar ou empréstimos bancários) que satisfaçam certas condições ...;

- ❖ contratos para conceder ou contrair empréstimos que:
 - ✓ não possam ser liquidados em base líquida,
 - ✓ quando executados, se espera que reúnam as condições para reconhecimento ao custo ou ao custo amortizado menos perdas por imparidade, e
 - ✓ a entidade designe, no momento do reconhecimento inicial, para serem mensurados ao custo menos perdas por imparidade;
- ❖ (...).

(NCRF 27 §12)

Condições para que um instrumento financeiro possa ser mensurado ao custo amortizado:

- ❖ seja à vista ou tenha uma maturidade definida;
- ❖ não contenha nenhuma cláusula contratual que possa resultar para o seu detentor em perda do valor nominal e do juro acumulado (excluindo-se os casos típicos de risco de crédito);
- ❖

(NCRF 27 §13)

Exemplos de instrumentos que são mensurados ao custo ou ao custo amortizado:

- ❖ clientes e outras contas a receber ou pagar, bem como empréstimos bancários;
- ❖ investimentos em obrigações não convertíveis;
- ❖ ...

(NCRF 27 §15)

Uma entidade deve mensurar ao justo valor todos os instrumentos financeiros que não sejam mensurados ao custo ou ao custo amortizado.

(NCRF 27 §15)

Exemplos de instrumentos que sejam mensurados ao justo valor através de resultados:

- ❖ investimentos em instrumentos de capital próprio com cotações divulgadas publicamente, ...;
- ❖ derivados que não sejam sobre instrumentos de capital próprio ...;
- ❖ instrumentos de dívida perpétua ou obrigações convertíveis;
- ❖ activos financeiros ou passivos financeiros classificados como detidos para negociação.

(NCRF 27 §16)

Uma entidade



não deve alterar a sua política de mensuração subsequente de um activo ou passivo financeiro

enquanto tal instrumento for detido, seja para:

- ❖ passar a usar o modelo do justo valor, ou
- ❖ deixar de usar esse método.

(NCRF 27 §17)

Cálculos preparatórios:

. *Empréstimo bancário* = 50.000€

. *Comissão de abertura* = 1% x 50.000€ = 500€

. *Prestações* = 14.000€

. *Taxa* = ?

. $49.500€ = 14.000€ \times [1 - (1+i)^{-4}] / i = 0,05125$

Logo, Taxa = 5,125%

	<i>Prestação</i>	<i>Capital</i>	<i>Juro</i>	<i>Custo de aquisição da dívida</i>
<i>Mar-01</i>				49.500
<i>Mar-02</i>	14.000	11.463	2.537	38.037
<i>Mar-03</i>	14.000	12.051	1.949	25.986
<i>Mar-04</i>	14.000	12.668	1.332	13.318
<i>Mar-05</i>	14.000	13.318	682	0
<i>Totais</i>		49.500	6.500	

Lançamentos:

31/Mar./Ano 1 – Empréstimo Bancário

12 Depósitos à ordem

a 25 Financiamentos obtidos

251 Instituições de crédito e sociedades financeiras

2511 Empréstimos bancários 49.500

Cálculos preparatórios:

Em 31/Dez./Ano 1

. Juro = $49.500€ \times 5,125\% \times 9 / 12 = 1.903€$

31/Dez./Ano 1 – Empréstimo Bancário

69 Gastos e Perdas de financiamento

691 Juros Suportados

6911 Juros de financiamentos obtidos

a 27 Outras contas a receber e a pagar

272 Devedores e credores por acréscimos

2722 Credores por acréscimos de gastos 1.903

Problemática da Apresentação

Balanço

❖ – Ano 1:

❖ Financiamentos obtidos = 49.500€

❖ Outras contas a receber e a pagar = 1.903€

Demonstração dos Resultados – Ano 1:

❖ Gastos e Perdas de financiamento = 1.903€

Problemática do Reconhecimento

Lançamentos

❖ (31/Mar./Ano 2):

31/Mar./Ano 2 – Empréstimo Bancário

69 Gastos e Perdas de financiamento

691 Juros Suportados

6911 Juros de financiamentos obtidos 634

27 Outras contas a receber e a pagar

272 Devedores e credores por acréscimos

2722 Credores por acréscimos de gastos 1.903

a 12 Depósitos à ordem 2.537

14.000€

31/Mar./Ano 2 – Empréstimo Bancário

25 Financiamentos obtidos

251 Instituições de crédito e sociedades financeiras

2511 Empréstimos bancários

a 12 Depósitos à ordem 11.463

Problemática da Divulgação

❖ **As demonstrações financeiras devem divulgar:**

Para empréstimos contraídos reconhecidos à data do balanço, uma entidade deve divulgar:

- ❖ *detalhe de qualquer incumprimento no decurso do período relativo a amortização, juro, procura de fundos ou nos termos da conversão de tais empréstimos que permitam ao credor exigir o pagamento à data do balanço;*
- ❖ *a quantia escriturada de empréstimos a pagar em incumprimento à data do balanço;*
- ❖ *em que medida o incumprimento tenha sido sanável, ou os termos do pagamento tenham sido renegociados, antes das demonstrações financeiras terem sido autorizadas para emissão.*

Pequenas entidades

- ❖ NCRF-PE (§17.10) — Os custos de transacção só podem ser incluídos na mensuração inicial do activo financeiro ou passivo financeiro, desde que este seja mensurado ao custo menos perda por imparidade.

Tratamento contabilístico similar ao do modelo geral.

Questões colaterais

- ❖ Desreconhecimento de activos financeiros (NCRF 27 §30 a 32).
- ❖ Desreconhecimento de passivos financeiros (NCRF 27 §33).

CASO 13: Carteira de investimentos financeiros

Caso

Foi possível compulsar a seguinte informação relativa à carteira de investimentos da sociedade Alfa, S.A.

Título	Valor nominal	Quantidade	Justo valor			Alienação
			à data da aquisição - Mar Ano 1	31Dez do Ano 1	31.Dez do Ano 2	Maio do Ano 3
Acções da sociedade cotada XX, S.A	1 €	2000	5 €	7 €	6 €	5,50 €
Obrigações da Sociedade Beta, S.A	5 €	50	6 €	8 €	7,50 €	6 €
Obrigações do Estado a 5 anos (tx. juro efectiva 5%)	5.000 €	1	6.100 €	6.000 €	5.700 €	-

Questão: Discutir a solução da questão proposta à luz das disposições do novo SNC, na perspectiva da sociedade Alfa, S.A.. em cada uma das datas referidas.

Natureza do problema

- ❖ Tratamento contabilístico de uma carteira de investimentos financeiros

Normas aplicáveis

Normas base:

- ❖ NCRF 27 – Instrumentos Financeiros

Objectivo: prescrever o tratamento contabilístico dos instrumentos financeiros e respectivos requisitos de apresentação e divulgação.

Outros normativos aplicáveis:

- ❖ *Estrutura Conceptual*
- ❖ *NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das DF*

Problemática do Reconhecimento

Reconhecimento inicial:

Uma entidade deve **reconhecer** um activo 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 §6)

Uma entidade não deve incluir os custos de transacção na mensuração inicial do activo ou passivo financeiro que seja mensurado ao justo valor com contrapartida em resultados.

(NCRF 27 §7)

Problemática do Reconhecimento

Mensuração:

Todos os activos 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.

(NCRF 27 §11)

Condições para que um instrumento financeiro possa ser mensurado ao custo amortizado:

- ❖ seja à vista ou tenha uma maturidade definida;
- ❖ os retornos para o seu detentor sejam:
 - ❖ de montante fixo,
 - ❖ de taxa de juro fixa durante a vida do instrumento ...;
- ❖ não contenha nenhuma cláusula contratual que possa resultar para o seu detentor em perda do valor nominal e do juro acumulado ...

(NCRF 27 §13)

Exemplos de instrumentos que são mensurados ao custo ou ao custo amortizado:

- ❖ clientes e outras contas a receber ou pagar, bem como empréstimos bancários;
- ❖ investimentos em obrigações não convertíveis;
- ❖ um derivado (contrato ou direito a adquirir numa data futura) sobre instrumentos de capital próprio cujo justo valor não possa ser mensurado fiavelmente;



❖ (...)

(NCRF 27 §14)

Uma entidade deve mensurar ao justo valor todos os instrumentos financeiros que não sejam mensurados ao custo ou ao custo amortizado.

(NCRF 27 §15)

Exemplos de instrumentos que sejam mensurados ao justo valor através de resultados:

- ❖ investimentos em instrumentos de capital próprio com cotações divulgadas publicamente, ...;
- ❖ derivados que não sejam sobre instrumentos de capital próprio ...;
- ❖ instrumentos de dívida perpétua ou obrigações convertíveis;
- ❖ activos financeiros ou passivos financeiros classificados como detidos para negociação.

(NCRF 27 §16)

Em termos internacionais, os instrumentos financeiros são classificados em:

- ❖ Activos financeiros ou passivos financeiros pelo justo valor através de resultados
- ❖ Investimentos financeiros detidos até à maturidade
- ❖ Empréstimos e Contas a receber
- ❖ Activos financeiros disponíveis para venda

Reconhecimento de perdas por imparidade:

À data de cada período de relato financeiro



uma entidade deve avaliar



a imparidade de todos os activos financeiros
(que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados)

(NCRF 27 §23)

Existindo evidência objectiva de imparidade



reconhecer



uma perda por imparidade na demonstração dos resultados

(NCRF 27 §23)

Se, num período subsequente, a quantia de perda por imparidade diminuir



Reverter a imparidade anteriormente reconhecida.

(NCRF 27 §28)

A reversão não poderá resultar numa quantia escriturada do activo financeiro que exceda aquilo que seria o custo amortizado do referido activo, caso a perda por imparidade não tivesse sido anteriormente reconhecida.

reversão

reconhecer na



demonstração dos resultados

(NCRF 27 §28)

Cálculos preparatórios:

Acções – Reconhecidas pelo seu Justo valor (§16)

- Valor nominal = $2.000 \times 1 = 2.000 \text{ €}$
- 3/Ano 1 (aquisição) – Jv = $2.000 \times 5 = 10.000 \text{ €}$
- 12/Ano 1 – Jv = $2.000 \times 7 = 14.000 \text{ €}$
- 12/Ano 2 – Jv = $2.000 \times 6 = 12.000 \text{ €}$
- 5/Ano 3 (venda) = $2.000 \times 5,5 = 11.000 \text{ €}$

Lançamentos:

Na aquisição

Mar./Ano 1 – Aquisição

41 Investimentos financeiros

414 Investimentos noutras empresas

4141 Participações de Capital

a 12 Depósitos à ordem

10.000€

Reconhecimento das alterações do JV nos resultados do período

Dez./Ano 1 – Ajustamento (Justo valor)

41 Investimentos financeiros

414 Investimentos noutras empresas

4141 Participações de Capital

a 77 Ganhos por aumentos de justo valor

772 Em investimentos Financeiros 4.000€

Reconhecimento das alterações do JV nos resultados do período

Dez./Ano 2 – Ajustamento (Justo valor)

66 Perdas por reduções de justo valor

662 Em investimentos Financeiros

a 41 Investimentos financeiros

414 Investimentos noutras empresas

4141 Participações de Capital 2.000€

Venda

Maió/Ano 3 – Venda

68 Outros gastos e perdas

686 Gastos e perdas nos restantes investimentos financeiros

6862 Alienações 1.000€

12 Depósitos à ordem

11.000€

a 41 Investimentos financeiros

414 Investimentos noutras empresas

4141 Participações de Capital 12.000€

Cálculos preparatórios:

Obrigações – Reconhecidas pelo custo (§ 14)

- Valor nominal = $50 \times 5 = 250 \text{ €}$
- 3/Ano 1 (aquisição) – $Jv = 50 \times 6 = 300 \text{ €}$
- 12/Ano 1 – $Jv = 50 \times 8 = 400 \text{ €}$
- 12/Ano 2 – $Jv = 50 \times 7,5 = 375 \text{ €}$
- 5/Ano 3 (venda) = $50 \times 6 = 300 \text{ €}$

Lançamentos:

Na aquisição

Mar./Ano 1 – Aquisição

41 Investimentos financeiros

414 Investimentos noutras empresas

4142 Empréstimos concedidos

a 12 Depósitos à ordem

300€

Venda

Maio/Ano 3 – Venda

12 Depósitos à ordem

a 41 Investimentos financeiros

414 Investimentos noutras empresas

4142 Empréstimos concedidos 300€

Cálculos preparatórios:

Obrigações do Estado – Reconhecidas pelo custo (§ 14)

. Valor nominal = $5.000 \times 1 = 5.000 \text{ €}$

. 3/Ano 1 (aquisição) = 6.100 €

. 12/Ano 1 = 6.000 € \rightarrow Perda por imparidade = $6.100 - 6.000 = 100 \text{ €}$

. 12/Ano 2 = 5.700 € \rightarrow Perda por imparidade = $6.000 - 5.700 = 300 \text{ €}$

Lançamentos:

Na aquisição

Mar./Ano 1 – Aquisição

41 Investimentos financeiros

414 Investimentos noutras empresas

4142 Empréstimos concedidos

a 12 Depósitos à ordem 6.100€

Perda por imparidade – Ano 1

Dez./Ano 1 – Perda por imparidade

65 Perdas por imparidade

653 Em investimentos Financeiros

a 41 Investimentos financeiros

419 Perdas por imparidade acumuladas 100€

Perda por imparidade – Ano 2

Dez./Ano 2 – Perda por imparidade

65 Perdas por imparidade

653 Em investimentos Financeiros

a 41 Investimentos financeiros

419 Perdas por imparidade acumuladas 300€

Problemática da Apresentação

Balanço

- ❖ – Ano 3:
 - ❖ Investimentos financeiros = $10.000 + 4.000 - 2.000 - 12.000 + 300 - 300 + 6.100 - 100 - 300 = 5.700\text{€}$

Demonstração dos Resultados

- ❖ – Ano 3:
 - ❖ Outros gastos e perdas = 1.000 €

Balanço ou Anexo:

- ❖ activos financeiros mensurados ao justo valor por contrapartida em resultados;
- ❖ activos financeiros mensurados ao custo amortizado menos imparidade;
- ❖ instrumentos de capital próprio mensurados ao custo;
- ❖ compromissos de empréstimo mensurados ao custo menos imparidade.

(NCRF 27 §45)

Problemática da Divulgação

Balanço ou Anexo:

- ❖ passivos financeiros mensurados ao justo valor por contrapartida em resultados;
- ❖ passivos financeiros mensurados ao custo amortizado;
- ❖ activos financeiros para os quais tenha sido reconhecida imparidade, indicando separadamente:
 - ❖ a quantia contabilística que resulta da mensuração ao custo ou custo amortizado; e
 - ❖ a imparidade acumulada.

(NCRF 27 §45)

Demonstração de Resultados e Capital Próprio:

- ❖ os ganhos líquidos e as perdas líquidas reconhecidas de:
 - ❖ activos financeiros mensurados ao justo valor por contrapartida em resultados;
 - ❖ passivos financeiros ao justo valor por contrapartida em resultados;
 - ❖ activos financeiros mensurados ao custo amortizado menos imparidade; e
 - ❖ passivos financeiros mensurados ao custo amortizado;



(NCRF 27 §52)

- ❖ total de rendimento de juros e total de gasto de juros ... que não sejam mensurados ao justo valor com contrapartida em resultados;
- ❖ a quantia de qualquer perda por imparidade reconhecida para cada uma das classes de activos financeiros.

(NCRF 27 §52)

Pequenas entidades

- ❖ Uma entidade deve reconhecer um activo financeiro, um passivo financeiro ou um instrumento de capital próprio apenas quando se torne uma parte das disposições contratuais do instrumento.
- ❖ NCRF-PE (§17.7) — Uma entidade deve mensurar os seguintes instrumentos financeiros ao custo menos perda por imparidade:
 - ❖ a) Instrumentos tais como clientes, fornecedores, contas a receber, contas a pagar ou empréstimos bancários, incluindo os em moeda estrangeira;
 - ❖ b) Contratos para conceder ou contrair empréstimos; e
 - ❖ c) Instrumentos de capital próprio que não sejam negociados publicamente.
- ❖ NCRF-PE (§17.8) — Os instrumentos financeiros negociados em mercado líquido e regulamentado, devem ser mensurados ao justo valor, reconhecendo-se as variações deste por contrapartida de resultados do período.

Questões colaterais

- ❖ Desreconhecimento de Passivos Financeiros (NCRF 27 §33).
- ❖ Contabilização da cobertura (NCRF 27 §34 a 43).

CASO 14: Aumento do capital social

CASO

A situação dos capitais próprios em 31/12/(X6) da Sociedade BETA-BETA, S.A. era a seguinte (em u.m.):

Capital	50.000 ¹
Prémios de emissão de acções	5.000
Reservas legais	10.000
Reservas Estatutárias	5.000
Excedentes de Revalorização	7.000 ²
Reservas Livres	15.000
Resultados transitados	5.000
Resultados líquidos do período	(1.000)

¹ Dividido em acções de valor nominal 1 u.m. cada.

² Das quais já estão realizadas 3.000 u.m..

Durante o ano de (X7) ocorreram, entre outras, as seguintes operações:

- Em 2 de Abril procedeu ao aumento de capital através da emissão de 20.000 acções sendo o valor de emissão das acções igual ao valor contabilístico unitário das acções já existentes.
- No dia 30 de Abril os subscritores efectuaram um primeiro pagamento, correspondente ao valor mínimo estabelecido na Lei, através de transferência bancária.
- De acordo com as condições de realização do capital, foi permitido que os accionistas efectuassem uma prestação de 70% entre 15 e 31 de Julho.
- Em 2 de Junho, o banco comunicou a cobrança das acções e informou que a emissão das acções originou encargos bancários de 2% do valor global de colocação das acções. Nessa mesma data foram pagos os honorários dos advogados e as despesas de registo, que no seu conjunto ascenderam a 3.000 u.m.

Questões

- ❖ Discutir a solução da questão proposta à luz das disposições do novo SNC.
- ❖ Admitindo que a empresa apresenta demonstrações financeiras à data de 30 de Junho, analisar os efeitos das operações descritas, em tais demonstrações.

Natureza do problema

- ❖ Reconhecimento e mensuração de instrumentos de capital próprio
 - ❖ Emissão de acções por aumento de capital
 - ❖ Realização de capital

- ❖ Apresentação de instrumentos de capital próprio
 - ❖ Capital realizado

Normas aplicáveis

Norma base:

- ❖ *NCRF 27 – Instrumentos financeiros*
 - ❖ *Instrumento de capital próprio:*

é qualquer contrato que evidencia um interesse residual nos activos de uma entidade após dedução de todos os seus passivos (§5).

Outros normativos aplicáveis:

- ❖ *Estrutura Conceptual*
- ❖ *NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das DF*

Problemática do Reconhecimento

Reconhecimento de um instrumento de capital próprio (§8):

- ❖ **Apenas quando a entidade:**
 - ❖ se tome uma parte das disposições contratuais do instrumento:
 - ❖ emite tais instrumentos e os subscritores fiquem obrigados a pagar dinheiro ou entregar qualquer outro recurso em troca dos referidos instrumentos.
- ❖ **Quando emitidos antes dos recursos serem proporcionados:**
 - apresentar a quantia a receber como dedução ao capital próprio e não como activo.
- ❖ **Recursos ou dinheiro recebidos antes da emissão de acções e entidade não obrigada a devolver tais recursos ou dinheiro:**
 - reconhecer um aumento de capital próprio até ao limite da quantia recebida.
- ❖ **Acções subscritas mas nenhum dinheiro ou outro recurso tenha sido recebido:**

- não se reconhece nenhum aumento de capital próprio.

Mensuração de instrumentos de capital próprio emitidos:

- ❖ mensurados pelo dinheiro recebido ou pelo justo valor dos recursos recebidos ou a receber;
- ❖ se pagamento diferido e valor temporal do dinheiro significativo: a mensuração inicial deve ser o valor presente da quantia a receber.
- ❖ custos associados à emissão de instrumentos de capital próprio: deduzidos à quantia inscrita no respectivo capital próprio.

Problemática da Mensuração

Lançamentos:

2/Janeiro/X7 – Transferência do R. Líquido para R. Transitados

56 Resultados transitados

a 81 Resultado líquido do período

818 Resultado líquido 1.000€

2/Janeiro/X7 – Realização do excedente de revalorização

58 Excedentes de revalorização

a 56 Resultados transitados 3.000€

Problemática do Reconhecimento

Cálculos preparatórios:

- *Número de acções em 31/12/X6 = 50.000*
- *Aumento do capital - 2 de Abril (X7):*
 - *Número de acções emitidas = 20.000*
 - *Valor de emissão unitário = valor contabilístico:*
C. Próprio / N. acções em circulação = 96.000 / 50.000 = 1,92
 - *Valor do aumento do capital social = 1,92 x 20.000 = 38.400€*
 - *Prémios de emissão = 38.400€ - 20.000€ = 18.400€*

Lançamentos:

2/Abril/X7 - Reconhecimento do aumento de capital

26 Accionistas / Sócios

261 Accionistas c/ subscrição 38.400€

a 51 Capital

511 Capital não realizado 20.000€

a 54 Prémios de emissão 18.400€

Problemática da Mensuração

Lançamentos:

Primeiro pagamento - 30 de Abril (X7)

- Valor mínimo estabelecido no CSC:
 $(30\% \times 20.000€) + 18.400€ = 24.400€$

Reconhecimento do primeiro pagamento:

12 Depósitos à ordem

a 26 Accionistas / Sócios

261 Accionistas c/ subscrição 24.400€

Regularização da realização parcial do capital:

51 Capital

511 Capital não realizado

a 51 Capital

512 Capital realizado 6.000€

❖ Gastos de emissão das acções - 2 de Junho (X7)

- Encargos bancários = $2\% \times 38.400€ = 768€$

Reconhecimento dos encargos com emissão das acções:

54 Prémios de emissão

a 12 Depósitos à ordem 768€

Reconhecimento dos honorários e despesas de registo:

62 Fornecimentos e serviços externos

a 12 Depósitos à ordem 3.000€

Realização do restante 70% do Capital: Julho de (X6)

Problemática da Apresentação

❖ Balanco 30/Junho/X7

Capital:

- realizado = $50.000 + 6.000 = 56.000$

- não realizado = $20.000 - 6.000 = 14.000$

70.000

Balanco

Prémios de emissão:

- Saldo em 30 de Junho = $5.000 + 18.400 - 768 = 22.632$

Excedentes de revalorização:

- Saldo em 30 de Junho = $7.000 - 3.000 = 4.000$

Resultados transitados:

- Saldo em 30 de Junho = $5.000 - 1.000 + 3.000 = 7.000$

Accionistas c/ subscrição:

- Saldo em 30 de Junho = $38.400 - 24.400 = 14.000$

❖ Resumo:

Capital	70.000
Prémios de emissão de acções	22.632
Reservas Legais	10.000
Reservas Estatutárias	5.000
Excedentes de Revalorização	4.000
Reservas Livres	15.000
Resultados transitados	7.000
Resultado líquido do período	X

Do qual 14.000 não realizado

Entidade: BETA-BETA, S.A.

BALANÇO INDIVIDUAL EM 30 DE Junho DE X7

Euros

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		30Junho X7	31 Dez. X6
ACTIVO			
Activo corrente			

Accionistas/sócios		0	0
Outros activos financeiros			
.....			
Total do activo			
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
Capital próprio			
Capital realizado		56.000	50.000
Acções (quotas) próprias			
Outros instrumentos de capital próprio			
Prémios de emissão		22.632	5.000
Reservas legais		10.000	10.000
Outras reservas		20.000	20.000
Resultados transitados		7.000	5.000
Ajustamentos em activos financeiros			
Excedentes de revalorização		4.000	7.000
Outras variações no capital próprio			
Resultado líquido do período		X	-1.000
Total do capital próprio		119.632 + X	96.000

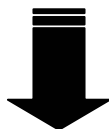
Problemática da Divulgação

Anexo (NCRF 17 §56 a 58):

- ❖ Número de acções representativas do capital social da entidade, categorias e o seu valor nominal.
- ❖ Reconciliação entre o número de acções em circulação no início e no fim do período, para cada classe de acções. Identificar separadamente cada tipo de alterações verificadas no período: novas emissões, exercício de opções, transacções com acções próprias, emissões de bónus (aumentos de capital por incorporação de reservas)...
- ❖ Quantias de aumentos de capital realizados no período e a dedução efectuada como custos de emissão.

Pequenas entidades

- ❖ S. Anónimas: sujeitas a CLC (art. 262.º CSC)



Não aplicação da NCRF-PE

(n.º 1, art.º 9, D.L. 158/2009, de 13 de Julho)

- ❖ **S. Quotas**: tratamento similar ao anteriormente analisado, com as necessárias adaptações.

Questões colaterais

- ❖ **Importância da Demonstração das Alterações no Capital Próprio (DACP).**
- ❖ **Impacto da apresentação do capital realizado na análise financeira.**

Questões diversas

Questão 1 - Revalorização

Questão

Em 2 de Janeiro de 200(N) a sociedade ABC possuía um edifício, adquirido há 5 anos, cujo custo havia sido de 1 000 Meuros (milhares de euros) e que estava amortizado em 20%.

Tendo sido efectuada a avaliação por um perito independente, concluiu-se que o justo valor do edifício naquela data era de 1 500 Meuros.

Sabendo que a sociedade ABC pretende utilizar o modelo de revalorização constante da NCRF aplicável com reexpressão da depreciação acumulada, pressupondo que a sociedade utiliza o método de amortização linear, no balanço de 31 de Dezembro de 200(N) é razoável esperar encontrar a título de depreciação acumulada do edifício em apreciação, a importância de:

- a) Zero M€.
- b) 260 Meuros.
- c) 375 Meuros.
- d) 450 Meuros.

Natureza do problema

- ❖ Modelo de mensuração após reconhecimento do activo fixo tangível.
- ❖ Forma de tratamento das depreciações acumuladas no modelo de revalorização.

Norma base aplicável

- ❖ *NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis*
 - ❖ Modelo de revalorização (§31): activo fixo escriturado pelo justo à data da revalorização – depreciação acumulada subsequente - perdas por imparidade acumuladas subsequentes.
 - ❖ Depreciação acumulada à data da revalorização (§35): método da reexpressão da depreciação acumulada.

Problemática da Mensuração

Cálculos:

- *Quantia depreciável = 1.000 M€ (valor residual = 0)*
- *Vida útil = 25 anos (Depreciação acumulada de 5 anos = 20%)*
- *Método de depreciação = Linha recta (amortização linear)*

- **2/Jan./200(N) - Data da revalorização**
 - Justo valor à data da revalorização = 1.500 M€
 - Depreciação acumulada = 20% x 1.000 M€ = 200 M€
 - Quantia escriturada = 1.000 M€ - 200 M€ = 800 M€
 - Determinação do **índice** de revalorização = 1.500 / 800 = **1,875**
 - **Quantia bruta revalorizada = 1.000 M€ x 1,875 = 1.875 M€**
 - Depreciações acumuladas revalorizadas = 200 M€ x 1,875 = 375 M€

- **31/Dez./200(N) – Data do balanço**
 - *Depreciação do período = 1.875€ / 25 = 75 M€*
 - **Depreciações acumuladas = 375 M€ + 75 M€ = 450 € (Resposta: alínea d)**

Questão 2 - Imparidade

Questão

Foi reconhecido que uma das unidades geradoras de caixa (UGC) da empresa ALFA, S.A. tinha incorrido numa perda por imparidade de 30 000 u.m..

Sabendo-se que:

- os activos considerados naquela UGC e as respectivas quantias escrituradas eram

Terrenos.....	625 000 u.m.	Edifícios.....	1 250 000 u.m.
Equipamentos industriais....	750 000 u.m.	Instalações.....	375 000 u.m.

• o justo valor dos edifícios, deduzido dos previsíveis gastos para vender, ascende a 1 242 500 u.m.

Após o reconhecimento das perdas por imparidade, o saldo da conta “Terrenos” no Balanço da Empresa ALFA, S.A. deverá ser, aproximadamente:

- a) 616 964 u.m.

- b) 618 750 u.m.
- c) 625 000 u.m.
- d) Nenhuma das anteriores.

Natureza do problema

- ❖ Definição e composição de uma Unidade Geradora de Caixa (UGC).
- ❖ Reconhecimento de uma perda por imparidade numa UGC.

Norma base aplicável

NCRF 12 – Imparidade

- ❖ **Perda por imparidade** = Q.escriturada – Q.recuperável
- ❖ **Q. recuperável**: justo valor (-custos de vender) / valor de uso
- ❖ **UGC** (§4): é o mais pequeno grupo identificável de activos que seja gerador de influxos de caixa e que seja em larga medida independente dos influxos de caixa de outros activos ou grupo de activos.

Problemática do Reconhecimento

- ❖ **Imputação de uma perda por imparidade de uma UGC (§52): redução da quantia escriturada dos activos da UGC pela seguinte ordem:**
 - ❖ 1.º a quantia escriturada de qualquer *goodwill* imputado à UGC;
 - ❖ 2.º outros activos da UGC numa base *pro rata* relativamente à quantia escriturada de cada activo da UGC.
- ❖ **Estas reduções nas quantias escrituradas devem ser tratadas e reconhecidas como perdas por imparidade nos activos individuais.**

Problemática da Mensuração

Cálculos:

- ***Perda por imparidade (PI) da UGC = 30.000 u.m.***
- ***Composição da UGC = Terrenos, equipamentos industriais, edifícios e instalações***

- *Teste prévio de perdas por imparidade nos activos individuais que compõem a UGC - edifícios:*
 - $QE = 1.250.000 \text{ u.m.}$
 - $QR = \text{justo valor} - \text{custos de vender} = 1.242.500 \text{ u.m.}$

Problemática da Mensuração

Cálculos:

- $PI \text{ dos edifícios} = QE - QR$
 $= 1.250.000 \text{ u.m.} - 1.242.500 \text{ u.m.}$
 $= 7.500 \text{ u.m.}$
- $PI \text{ da UGC já imputada a um activo individual (edifícios)} = 7.500 \text{ u.m.}$
- $PI \text{ da UGC que falta reconhecer} = 30.000 \text{ u.m.} - 7.500 \text{ u.m.} = 22.500 \text{ u.m.}$
- *Imputação da PI remanescente aos restantes activos individuais da UGC:*

Composição da UGC (para imputação da PI remanescente)	Quantia escriturada	% Pro rata	PI a imputar ao activo individual (22.500 x %)	Quantia escriturada após reconhecimento da PI
Terrenos	625.000	35,714	8.03,65	616.964,35
Equipamentos Industriais	750.000	42,857	9.642,83	740.357,17
Instalações	375.000	21,429	4.821,52	370.178,48
TOTAL	1.750.000	100	22.500	1.727.500

Saldo da conta “Terrenos” no Balanço = 616.964 u.m. (alínea a))

Questões colaterais

❖ **Reversão de uma perda por imparidade de uma UGC (§ 62):**

Deve ser imputada aos activos da unidade, excepto para o goodwill, numa base pro rata em relação às quantias escrituradas desses activos.

Os aumentos nas quantias escrituradas devem ser reconhecidos como reversão de perdas por imparidade de activos individuais.

Questão 3 - Imparidade

Questão

Em finais do exercício de 200(N) a sociedade Beta, S.A. está a avaliar a eventual perda por imparidade da sua secção de cozedura, dado que a mesma está a ter um desempenho bastante inferior àquele que era esperado. Dado não ser possível estimar a quantia recuperável de todos os activos individuais, considera-se aquela secção como uma unidade geradora de caixa. Esta, que está contabilizada segundo o método do custo líquido das depreciações acumuladas, apresentava, após o reconhecimento da depreciação do exercício, uma quantia escriturada de 4.500 M€ e tinha à data uma vida útil estimada de mais 3 anos.

Dada a especificidade do activo em causa, não é possível determinar com fiabilidade o respectivo preço de venda. E, nessas circunstâncias, a empresa estimou que os fluxos de caixa esperados para a unidade geradora de caixa seriam os seguintes:

Ano	Fluxo de Caixa esperado m€
200(n+1)	1.750
200 (n+2)	1.500
200 (n+3)	1.250

Considerando que:

- a taxa que reflecte o valor temporal do dinheiro é de 4%;
- os riscos específicos para o activo em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não foram ajustadas são avaliados em 1%;
- não se espera, em 200(N+1), uma variação material do valor de uso da secção de cozedura,

a depreciação esperada para o exercício de 200(N+1) será de:

- a) 1.500 M€
- b) 1.369 M€
- c) 1.394 M€
- d) 1.472 M€

Natureza do problema

- ❖ Mensuração de uma perda por imparidade de uma UGC:
 - ❖ Determinação do valor de uso da UGC:
 - ❖ Actualização dos fluxos de caixa futuros estimados

Norma base aplicável

❖ *NCRF 12 – Imparidade*

- ❖ **Perda por imparidade** = $Q.\text{escriturada} - Q.\text{recuperável}$
- ❖ **Q. recuperável**: justo valor (-custos de vender) / valor de uso
- ❖ **Valor de uso** (§4): é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espere surjam do uso continuado de um activo ou unidade geradora de caixa e da sua alienação no fim da sua vida útil.

Problemática da Mensuração

- ❖ **Cálculo do valor de uso (§16): elementos a serem reflectidos:**
 - ❖ estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo/UGC;
 - ❖ expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou na tempestividade desses fluxos de caixa futuros;
 - ❖ o valor temporal do dinheiro, representado pela taxa corrente de juro sem risco de mercado;
 - ❖ o preço de suportar a incerteza inerente ao activo/UGC; e
 - ❖ outros factores, tais como a falta de liquidez.
- ❖ **Os futuros fluxos de caixa devem ser estimados para os activos na condição corrente (§19).**
- ❖ **A taxa de desconto a utilizar na estimativa deve reflectir (§25):**
 - ❖ o valor temporal do dinheiro; e
 - ❖ os riscos específicos para o activo em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não tenham sido ajustadas.

❖ *Cálculos:*

- *Quantia escriturada da UGC = método do custo líquido das depreciações acumuladas*
- *Quantia escriturada da UGC em 31/12/200(N) (após depreciação de N) = 4.500 u.m.*
- *Vida útil estimada = mais 3 anos*
-

Cálculos:

- *Q. recuperável: mais alto de entre justo valor (-custos de vender) e o valor de uso*

- *Não é possível determinar fiavelmente o justo valor:*
Q. recuperável = valor de uso

❖ *Cálculo do valor de uso:*

- *Fluxo de caixa esperado* = $1.750 (N+1) + 1.500 (N+2) + 1.250 (N+3)$
- *Taxa que representa o valor temporal do dinheiro* = 4%
- *Taxa que reflecte a incerteza relativa aos riscos específicos* = 1%
- *Não existem expectativas de variações materiais do valor de uso*
- *Taxa de desconto* = 4% + 1% = 5%

❖ **Cálculo do valor de uso:**

- *Fluxos de caixa futuros actualizados para 31/12/200(N):*
 $= 1.750 \times (1,05)^{-1} + 1.500 \times (1,05)^{-2} + 1.250 \times (1,05)^{-3}$
 $= 4.107 \text{ u.m. (valor de uso)}$

- *Perda por imparidade da UGC 31/12/200(N):*
 $= QE - QR = 4.500 - 4.107 = 393 \text{ u.m.}$
- *Quantia escriturada em 31/12/200(N) após reconhecimento da perda por imparidade*
 $= 4.500 - 393 = 4.107 \text{ (Valor de uso)}$
- *Depreciação esperada 31/12/200(N+1) = 4.107 / 3 anos = 1.369 u.m. (alínea b))*

Questão 4 - Desconto de letras

Questão

A Sociedade BETA, S.A. descontou, em Novembro de 2010, no Banco Industrial, uma letra sacada sobre o cliente Gama-Delta, Lda., com o valor nominal de 1 000 000 u.m. e vencimento em Março de 2011. No Balanço de 31 de Dezembro de 2010 da Sociedade Beta, S.A.:

- a) Deverá estar reflectido um activo relativo a letras sacadas e não vencidas de 1 000 000 u.m.
- b) Deverá estar reflectido um activo relativo a letras sacadas e não vencidas de 1 000 000 u.m. e um passivo relativo às responsabilidades assumidas na operação de desconto de 1 000 000 u.m.
- c) Não deverão estar reflectidos activos nem passivos relativos à letra em referência.
- d) Não deverão estar reflectidos activos nem passivos relativos à letra em referência, uma vez que as responsabilidades potenciais pelo seu pagamento deverão constar do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados.

Natureza do problema

- ❖ **Contabilização do desconto de um saque**
 - ❖ **Desreconhecimento de activos financeiros**

Norma base aplicável

- ❖ *NCRF 27 – Instrumentos financeiros*

Activo financeiro: é qualquer activo que seja:

- a) dinheiro;
- b) um instrumento de capital próprio de uma outra entidade;
- c) um direito contratual:
 - I. de receber dinheiro ou outro activo financeiro de outra entidade; ou
 - II. de trocar activos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições que sejam potencialmente favoráveis para a entidade.

Problemática do Reconhecimento

- ❖ **Quando desreconhecer um activo financeiro (§30)**

- ❖ os direitos contratuais aos fluxos de caixa resultantes do activo financeiro expiram; ou
- ❖ a entidade transfere para outra parte todos os riscos significativos e benefícios relacionados com o activo financeiro;

ou

- ❖ a entidade, apesar de reter alguns riscos significativos e benefícios relacionados com o activo financeiro, tenha transferido o controlo do activo para uma outra parte e esta tenha a capacidade prática de vender o activo na sua totalidade a uma terceira parte não relacionada e a possibilidade de exercício dessa capacidade unilateralmente sem necessidade de impor restrições adicionais à transferência.

- ❖ **Reconhecimento do desconto de saque (§32)**

Se a transferência não resultar num desreconhecimento, uma vez que a entidade reteve significativamente os riscos e benefícios de posse do activo transferido, a entidade deve continuar a reconhecer o activo transferido de forma integral e deverá reconhecer um passivo financeiro pela

retribuição recebida.

Resposta b) - Deverá estar reflectido um activo relativo a letras sacadas e não vencidas de 1 000 000 u.m. e um passivo relativo às responsabilidades assumidas na operação de desconto de 1 000 000 u.m.

Operação: Saque

212 Clientes – Títulos a receber

2121 Clientes gerais

21211 Letras sacadas **100.000€**

a 211 Clientes c/c

2111 Clientes gerais **100.000€**

Operação: Desconto de saque

12 Depósitos à Ordem 95.000€

69 Gastos e perdas de financiamento

691 Juros suportados **5.000€**

a 25 Financiamentos obtidos

251 Instituições de crédito e sociedades financeiras

2514 Desconto de saques **100.000€**

Operação: Reclassificação de saque

212 Clientes – Títulos a receber

2121 Clientes gerais

21212 Letras sacadas e descontadas

a 212 Clientes – Títulos a receber

2121 Clientes gerais

21211 Letras sacadas **100.000€**

❖ **Exemplo da contabilização do desconto de saque**

Hip. a) Pagamento integral da letra na data do vencimento:

25 Financiamentos obtidos

251 Instituições de crédito e sociedades financeiras

2514 Desconto de saques

a 212 Clientes – Títulos a receber

2121 Clientes gerais


Hip. b) Recâmbio da letra na data de vencimento:**25 Financiamentos obtidos**

251 Instituições de crédito e sociedades financeiras

2514 Desconto de saques

a 12 Depósitos à ordem

100.000€



*Reclassificar a dívida
relativa à letra*

Questão 5 - Participação nos lucros

Questão

A sociedade Gama, S.A., tem vindo há vários anos a garantir aos seus trabalhadores um plano de participação nos lucros. Tal plano é profusamente anunciado pela empresa como um factor diferenciador da sua política de remunerações face às suas concorrentes.

De acordo com aquele plano, o total dos pagamentos relativos à participação nos lucros será de 5% do lucro líquido, se não houver qualquer saída de pessoal durante o ano, ou, caso contrário, os pagamentos são reduzidos a 4% do lucro líquido.

No exercício de 200(N) saíram da empresa 12 trabalhadores.

A participação dos trabalhadores nos lucros da empresa deverá ser:

- Reconhecida como gasto e como passivo no exercício de 200(N);
- Reconhecida como distribuição dos resultados na data da Assembleia Geral de aprovação de contas;
- Reconhecida como distribuição dos resultados na data da aprovação das contas pelo Conselho de Administração;
- Reconhecida como gasto e como passivo no exercício de 200(N+1).

Natureza do problema

- ❖ Reconhecimento de um passivo

Norma base aplicável

- ❖ ***NCRF 21 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes***

Conceito de passivo:

- é uma obrigação presente da entidade
- proveniente de acontecimentos passados,
- cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da entidade que incorporem benefícios económicos.

Conceito de provisão:

- é um passivo de tempestividade ou quantia incerta.

Resposta: Reconhecida como gasto e como passivo no exercício de 200(N) (alínea a)

Questão 6 - Inventários e Agricultura

Questão

A sociedade GAMA, S.A. é uma empresa agrícola que produz e comercializa os seus produtos. Durante o ano de 2008, obteve, cronologicamente as seguintes produções do produto agrícola P1, do qual não havia inventários no início desse ano.

	Produções (toneladas)	Justo valor à data da colheita (por tonelada)
1	100	1 000 u.m.
2	150	1 100 u.m.
3	120	1 200 u.m.
4	160	1 300 u.m.

Sabe-se que, à data do balanço, o justo valor de cada tonelada do produto agrícola P1 é de 1 350 u.m. e que durante o ano foram vendidas 350 ton de P1.

Considerando que a empresa pretende adoptar a política contabilística prevista nas NCRF que lhe minimize o custo das vendas, o saldo da conta Produto Agrícola P1 à data do balanço, deveria ser:

- a) **188 000 u.m.**
- b) **243 000 u.m.**
- c) **232 000 u.m.**
- d) **Nenhuma das anteriores.**

Natureza do problema

- ❖ Mensuração de produtos agrícolas
 - ❖ Fórmulas de custeio

Norma base aplicável

- ❖ ***NCRF 18 – Inventários***

- ❖ ***NCRF 17 – Agricultura***

Objectivo: *prescrever o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e as divulgações relativas à actividade agrícola.*

Deve ser aplicada na contabilização do que se segue quando se relacione com a actividade agrícola:

- ❖ activos biológicos;
- ❖ produto agrícola no ponto da colheita; e
- ❖ subsídios governamentais.

Problemática da Mensuração

- ❖ **Activo biológico:**

- ❖ É um animal ou planta vivos (NCRF 17 §6).
- ❖ No reconhecimento inicial e em cada data de balanço, deve ser mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda, excepto quando o justo valor não puder ser fiavelmente mensurado (NCRF 17 §13).

- ❖ **Produto agrícola (NCRF 17)**

- ❖ É o produto colhido dos activos biológicos da entidade (§6).
- ❖ Deve ser mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda no momento da colheita. **Tal mensuração é o custo nessa data aquando da aplicação da NCRF 18 - Inventários.**



- ❖ **Não regulada pela NCRF 17 – Agricultura: trata-se de produtos agrícolas após o ponto de colheita.**

- ❖ **Fórmulas de custeio (NCRF 18 §25):**

O custo dos inventários deve ser atribuído pelo uso da fórmula “primeira entrada, primeira saída” (FIFO) ou da fórmula do custeio médio ponderado.

Uma entidade deve usar a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade

Cálculos:

- *S. inicial* = 0 ton.
 - *Unidades produzidas* = 530 ton.
 - *Unidades vendidas* = 350 ton.
 - *S. final* = 0 + 530 – 350 = **180 ton.**

 - **Objectivo: minimizar o custo das vendas.**
Em contexto de subida de preços, a fórmula de custeio é o FIFO.

 - *S. final (FIFO): valorizar o S. final a preços mais recentes:*
 - Lote 4: 160 x 1.300 u.m. = 208.000 u.m.
 - Lote 3: 20 x 1.200 u.m. = 24.000 u.m.
- Saldo final 232.000 u.m. (alínea c))**

Questão 7 - Consolidação - goodwill

Questão

A sociedade AAA, S.A., que possui as suas acções cotadas em mercado organizado, adquiriu em 2 de Janeiro de 2008, 80% das acções da sociedade BBB, S.A. por 6 500 Meuros (milhares de euros).

Na data da aquisição, o capital próprio da sociedade BBB, S.A. é de 5 000 Meuros, sendo 4 250 Meuros de capital social e 750 Meuros de reservas.

Analizados todos os activos e passivos da sociedade BBB, S.A. e apurados os correspondentes justos valores concluiu-se que estes não divergiam das quantias que se encontravam inscritas na contabilidade, excepto quanto ao edifício localizado na Rua Gama, uma vez que este edifício tinha um valor escriturado

de 2 000 Meuros e o justo valor que lhe foi atribuído foi de **2 500 Meuros**.

Quando efectuar o ajustamento de consolidação correspondente à eliminação do investimento financeiro efectuado, a rubrica onde é registado o *goodwill* deverá apresentar uma quantia:

- a) **Nula.**
- b) **2 100 Meuros, a débito.**
- c) **1 000 Meuros, a débito.**
- d) **1 000 Meuros, a crédito.**

Natureza do problema

- ❖ Procedimentos de consolidação
 - ❖ Tratamento contabilístico do *goodwill*
 - ❖ Reconhecimento e mensuração

Norma base aplicável

- ❖ ***NCRF 15 – Investimentos em subsidiárias e consolidação***

Objectivo: *prescrever o tratamento para os investimentos em subsidiárias e proporcionar orientação prática quanto aos procedimentos de consolidação.*

- ❖ ***NCRF 14 – Concentrações de actividades empresariais (CAE)***

Objectivo: *prescrever o tratamento, por parte de uma entidade, quando esta empreende uma CAE. Estabelece que todas as CAE devem ser contabilizadas pela aplicação do método de compra. Por isso, a adquirente reconhece os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida pelos seus justos valores à data de aquisição, e reconhece também o goodwill, que é posteriormente testado quanto à imparidade, não sendo assim amortizado.*

Problemática do Reconhecimento

- ❖ **Procedimentos de consolidação (NCRF 15 §12):**

são eliminadas a quantia escriturada do investimento da empresa-mãe em cada subsidiária e a parte da empresa-mãe do capital próprio de cada subsidiária (ver a NCRF 14 – CAE, que descreve o tratamento de qualquer goodwill resultante);

- ❖ **Reconhecimento e mensuração do goodwill (NCRF 14):**

A adquirente deve, à data da aquisição (§32):

- ❖ reconhecer o goodwill adquirido numa CAE como um activo;
- ❖ inicialmente mensurar esse goodwill pelo seu custo, que é o excesso do custo da

concentração de actividades empresariais acima do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis.

- ❖ **Mensuração subsequente do goodwill adquirido numa CAE** = custo - perdas por imparidade acumuladas.
- ❖ **O goodwill adquirido numa CAE não deve ser amortizado.**
- ❖ O goodwill deve ser **testado quanto a imparidade anualmente**, ou com mais frequência se os acontecimentos ou alterações nas circunstâncias indicarem que pode estar com imparidade (NCRF 12 – Imparidade de Activos).

Problemática da Mensuração

Cálculos:

- **% Participação** = 80%
- **À data de aquisição (2/Jan./2008):**
 - **Custo de aquisição** = 6.500 M€
 - **Capital próprio da adquirida** = 5.000 M€ (4.250 M€ Capital + 750 M€ Reservas)
 - **Justo valor dos activos e passivos transferidos (capital próprio corrigido):**
valor escriturado dos activos e passivos (capital próprio), acrescido/deduzido da diferença entre o justo valor dos activos individuais e o respectivo valor escriturado
 - **Diferença entre o justo valor dos activos individuais e o respectivo valor escriturado** = 2.500 M€ - 2.000 M€ = 500 M€
 - 5.000 M€ + 500 M€ = **5.500 M€**
- **Mensuração goodwill:**
= custo aquisição – (% participação x j. valor dos activos e passivos)
= 6.500 – (80% x 5.500 M€)
= 6.500 – 4.400 = **2.100 M€ (alínea b))**