Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)

MANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO

Versão 1

Junho de 2016

Comissão de Normalização Contabilística

ÍNDICE

INTRODUÇÃO

CAPÍTULO 1 – GLOSSÁRIO DE TERMOS E EXPRESSÕES

CAPÍTULO 2 – APLICAÇÃO PELA PRIMEIRA VEZ DO SNC-AP

CAPÍTULO 3 – TABELAS DE CORRESPONDÊNCIA ENTRE CONTAS E MAPEAMENTOS RELATIVOS AO PLANO DE CONTAS CENTRAL DO MF

CAPÍTULO 4 – NORMAS DE CONTABILIDADE PÚBLICA (NCP) – EXPLICAÇÕES, DETALHES E EXEMPLOS DE APLICAÇÃO

CAPÍTULO 5 – MODELOS DE DIVULGAÇÕES NO ANEXO ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)

Introdução

Introdução

1. O presente Manual de Implementação é elaborado pelo Comité de Normalização Contabilística Publico (CNCP) da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) nos termos do artigo 12º do Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP).

2. O objetivo deste Manual é proporcionar às entidades que o utilizam um conjunto de orientações práticas consubstanciadas em clarificações, interpretações, explicações, detalhes, modelos e exemplos que lhe sejam úteis quando preparam informação financeira e orçamental e a relatam para a generalidade dos utilizadores.

3. A Versão 1 do Manual (junho de 2016) que agora se apresenta está orientada principalmente para as Entidades Piloto que aplicarão o SNC-AP em regime de teste no ano de 2016. Os Capítulos que compõem esta Versão 1 são os seguintes:

   - Capítulo 1 – Glossário de termos e expressões

     Conjunto de termos e expressões que são usados em todo o texto que constitui o SNC-AP e cujas definições permitem a sua aplicação uniforme e consistente. Estes termos e expressões são usados no contexto da aplicação do SNC-AP e não pretendem substituir termos e expressões equivalentes usados noutros contextos.

   - Capítulo 2 – Aplicação pela primeira vez do SNC-AP

     Este Capítulo aborda a forma como as entidades devem preparar a informação financeira e orçamental em relação ao primeiro período de relato de acordo com o SNC-AP e, mais especificamente, como devem aplicar os requisitos das Normas de Contabilidade Pública (NCP) na abertura da contabilidade, tanto na ótica financeira como orçamental. Neste Capítulo é também apresentado um modelo de divulgação dos efeitos que a aplicação do novo normativo produz quando comparado com os normativos anteriores, nomeadamente o POCP e os POC setoriais.

   - Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

     As tabelas e mapas apresentados neste Capítulo estabelecem a relação entre os códigos de contas do Plano de Contas Central do Ministério das Finanças do anterior para o novo normativo e daquele Plano com as demonstrações financeiras, e compreende:

     - Correspondência entre o Plano de Contas Central (POCP, POC-E e POCMS) e o novo Plano de Contas Central do Ministério das Finanças;
     - Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do Ministério das Finanças e as rubricas das demonstrações financeiras;
     - Mapeamento das contas do novo Plano de Contas Central do Ministério das Finanças para as rubricas do balanço;
     - Mapeamento das contas do novo Plano de Contas Central do Ministério das Finanças para as rubricas da demonstração dos resultados;
     - Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP.

- Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública (NCP) – Explicações, detalhes e exemplos de aplicação

  Este Capítulo, apresentado por Norma, tem por objetivo clarificar conceitos, apresentar resumos, esquemas e exemplos ilustrativos que foram considerados adequados para uma melhor compreensão e aplicação das normas.

  Nesta Versão 1 do Manual são apresentadas apenas as normas que a CNC considerou mais pertinentes nas circunstâncias atuais seja pela sua previsível maior utilização, seja por tratarem de matérias novas ou mais complexas, seja ainda por considerarmos que algumas delas são em si mesmas suficientemente claras e detalhadas. As normas que constam deste Capítulo são:

  - NCP 2 – Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros
  - NCP 3 – Ativos Intangíveis
  - NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente
  - NCP 6 – Locações
  - NCP 7 – Custos de Empréstimos Obtidos
  - NCP 8 – Propriedades de Investimento
  - NCP 9 – Imparidade de Ativos
  - NCP 10 – Inventários
  - NCP 11 – Agricultura
  - NCP 12 – Contratos de Construção
  - NCP 13 – Rendimento de Transações com Contraprestação
  - NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação
  - NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
  - NCP 16 – Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
  - NCP 19 – Benefícios dos Empregados
  - NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos
  - NCP 24 – Acordos Conjuntos
  - NCP 27 – Contabilidade de Gestão

- Capítulo 5 – Modelos de divulgações no anexo às demonstrações financeiras

  Este Capítulo pretende, nesta primeira versão, apresentar divulgações exigidas em algumas normas e explicitadas em notas do Anexo na NCP 1, e que podem ser mostradas através de quadros normalizados com a informação exigida.

4. O conteúdo da presente Versão 1 do Manual, nomeadamente o que constitui o Capítulo 4 tem como fonte principal, mas não exclusiva, os Guias de Implementação que acompanham, mas não fazem parte, das IPSAS.

Todos os exemplos e esquemas apresentados são meramente ilustrativos de uma determinada situação que se apresenta. Devem, por isso, ser utilizados apenas como orientação, e enquadrados devidamente em cada situação real através da leitura das respetivas normas.

Este Manual não substitui a leitura e estudo das Normas de Contabilidade Pública (NCP) nem dos restantes elementos que constituem o SNC-AP.

5. A CNC, através do CNCP, tem na sua agenda a revisão anual do Manual de Implementação tendo em vista a sua aplicação generalizada em 2017 e anos subsequentes pelas entidades que constituem as administrações públicas sendo, assim, natural que nas próximas versões os capítulos que agora o compõe sejam revistos quando ao conteúdo, sejam acrescentados novos capítulos e, eventualmente, eliminados os que se considerem em cada momento redundantes.

6. Como em qualquer Manual de natureza eminentemente técnica, podem existir situações apresentadas que tenham interpretações diferentes e, tratando-se da primeira versão, podem existir erros.

A CNC terá em conta as sugestões de melhoria e de correção que os utilizadores deste Manual entendam poder contribuir para um melhor produto em versões futuras.

Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)

Capítulo 1 – Glossário de termos e expressões

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
Acontecimento que cria obrigações	Um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva que resulta no facto de uma entidade não ter qualquer alternativa realista senão liquidar essa obrigação.
Acontecimento tributável	O acontecimento que por determinação legal adequada (do governo, do parlamento ou outra autoridade) está sujeito a imposto.
Acontecimentos após a data de relato	Os acontecimentos, tanto favoráveis como desfavoráveis, que ocorram entre a data de relato e a data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão. Podem ser identificados dois tipos de acontecimentos: (a) Os que proporcionam evidência de condições que existiam à data de relato (acontecimentos após a data de relato que dão lugar a ajustamentos); e (b) Os que são indicativos de condições que surgiram após a data de relato (acontecimentos após a data de relato que não dão lugar a ajustamentos).
Acordo conjunto	Um acordo em relação ao qual duas ou mais partes exercem controlo conjunto
Acordo de concessão de serviços	Um acordo vinculativo entre um concedente e um concessionário em que: (a) O concessionário usa o ativo da concessão de serviços para prestar um serviço público em nome do concedente por um período de tempo especificado; e (b) O concessionário é remunerado pelos seus serviços durante o período de tempo do acordo de concessão de serviços.
Acordo vinculativo	Contratos, e outros acordos que conferem direitos e obrigações similares às partes como se estivessem na forma de um contrato. Também definido como acordo que confere direitos executórios e obrigações às partes, incluindo direitos derivados de contratos e outros direitos legais.
Alteração em estimativa contabilística	Um ajustamento na quantia escriturada de um ativo ou de um passivo, ou a quantia do consumo periódico de um ativo, que resulta da avaliação do estado atual dos ativos e passivos, e dos benefícios futuros esperados e das obrigações associados a esses ativos e passivos. As alterações em estimativas contabilísticas resultam de nova informação ou de novos desenvolvimentos e, por conseguinte, não são correções de erros.
Alteração orçamental de anulação ou diminuição (orçamental)*	A que consubstancia a extinção de uma natureza de receita ou despesa prevista no orçamento que não terá execução orçamental ou a redução de uma previsão de receita ou dotação de despesa.
Alteração orçamental de inscrição ou reforço (orçamental)	A que consubstancia a integração de uma natureza de receita ou despesa não prevista no orçamento ou o incremento de uma previsão de receita ou dotação de despesa.
Alteração orçamental por crédito especial (orçamental)	A que corresponde a um incremento do orçamento de despesa com compensação no aumento da receita cobrada.

* Os termos e expressões com a extensão (orçamental) devem ser lidos no contexto exclusivo da NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
Alteração orçamental modificativa (orçamental)	A que procede à inscrição de uma nova natureza de receita, ou de despesa, ou da qual resulta o aumento do montante global de receita, de despesa ou de ambas, face ao orçamento que estiver em vigor.
Alteração orçamental permutativa (orçamental)	A que procede à alteração da composição do orçamento de receita ou de despesa da entidade, mantendo constante o seu montante global.
Atividades operacionais	Atividades da entidade que não sejam atividades de investimento ou de financiamento.
Atividades relevantes (no âmbito de demonstrações financeiras consolidadas)	Atividades da entidade potencialmente controlada que afetam significativamente a natureza e a quantia dos benefícios que uma outra entidade recebe por força do seu relacionamento com essa entidade.
Ativo biológico	Um animal ou planta vivos.
Ativo contingente	Um ativo possível que decorre de acontecimentos passados e cuja existência apenas será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos que não estão totalmente sob controlo da entidade.
Ativo de concessão de serviços	Um ativo usado para prestar serviços públicos num acordo de concessão de serviços que: (a) É fornecido pelo concessionário e que este já detém ou que constrói, desenvolve ou adquire de um terceiro; ou (b) É fornecido pelo concedente e que este já detém ou é uma melhoria de um ativo seu já existente.
Ativo que se qualifica	Um ativo que necessita de um período substancial de tempo para ficar disponível para o uso pretendido ou para venda.
Ativo financeiro	Qualquer ativo que seja: (a) Dinheiro; (b) Um instrumento de capital próprio de outra entidade; (c) Um direito contratual: (i) De receber dinheiro ou outro ativo financeiro de outra entidade; (ii) De trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade segundo condições que são potencialmente favoráveis para a entidade; ou (d) Um contrato que será ou poderá ser regularizado nos instrumentos de capital próprio da própria entidade e que é: (i) Um não derivado relativamente ao qual a entidade está ou pode estar obrigada a receber um número variável dos seus instrumentos de capital próprio; ou (ii) Um derivado que será ou poderá ser regularizado por uma forma que não seja pela troca de uma quantia fixa de dinheiro ou de outro ativo financeiro por um número fixo dos seus instrumentos de capital próprio.

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
Ativo intangível	Um ativo não monetário identificável sem substância física.
Ativos	Recursos controlados por uma entidade em resultado de acontecimentos passados e a partir dos quais se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.
Ativos detidos por um fundo de benefícios dos empregados de longo prazo	Ativos (que não sejam instrumentos financeiros não transferíveis emitidos pela entidade que relata) que: (a) São detidos por uma entidade (um fundo) que esteja legalmente separada da entidade que relata e exista exclusivamente para pagar ou financiar benefícios dos empregados; e (b) Estão disponíveis para serem usados exclusivamente para pagar ou financiar benefícios dos empregados, não estejam disponíveis para os credores da entidade que relata (mesmo em caso de falência), e não possam ser devolvidos à entidade que relata a menos que: (i) Os ativos remanescentes do fundo sejam suficientes para satisfazer todas as obrigações relacionadas com benefícios dos empregados do plano ou da entidade que relata; ou (ii) Os ativos sejam devolvidos à entidade que relata para a reembolsar de benefícios dos empregados já pagos.
Ativos do plano	Compreendem: (a) Ativos detidos por um fundo de benefícios dos empregados de longo prazo; e (b) Apólices de seguro que se qualificam.
Ativos fixos tangíveis	Bens com substância física que: (a) São detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para alugar a terceiros, ou para fins administrativos; e (b) Se espera sejam usados durante mais de um período de relato.
Ativos geradores de caixa	Ativos detidos com o objetivo principal de gerarem um retorno económico.
Ativos não geradores de caixa	Ativos que não são ativos geradores de caixa.
Base do acréscimo	Uma base de contabilidade pela qual as transações e outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem (e não apenas quando é recebido ou pago dinheiro ou seu equivalente). Por conseguinte, as transações e outros acontecimentos são escriturados na contabilidade e reconhecidos nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam. Os elementos reconhecidos através da contabilidade na base do acréscimo são os ativos, os passivos, o património líquido, os rendimentos e os gastos.
Benefícios (no âmbito de demonstrações financeiras consolidadas)	São as vantagens que uma entidade usufrui devido ao seu envolvimento com outras entidades.

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
Benefícios de cessação de emprego	Benefícios dos empregados a pagar em resultado: (a) De uma decisão da entidade para cessar o emprego do empregado antes da data normal de reforma; ou (b) De uma decisão do empregado para aceitar uma saída voluntária em troca desses benefícios.
Benefícios dos empregados	Todas as formas de retribuição dada por uma entidade em troca dos serviços prestados pelos empregados.
Benefícios dos empregados adquiridos	Benefícios dos empregados que não estão condicionados ao seu emprego futuro.
Benefícios dos empregados de curto prazo	Benefícios dos empregados (que não sejam benefícios de cessação de emprego) que se vencem dentro de doze meses após a data de relato em que os empregados prestam o respetivo serviço.
Benefícios pós-emprego	Benefícios dos empregados (que não sejam benefícios de cessação de emprego) que são pagáveis após o término do emprego.
Cabimento (orçamental)	Reserva de dotação disponível para o processo de despesa que se pretende realizar. O seu registo tem suporte num documento interno, pela quantia dos encargos prováveis, e visa assegurar a existência de dotação para a assunção do compromisso, fundamentando a autorização da despesa.
Caixa	Compreende dinheiro e depósitos à ordem.
Cativo (orçamental)	A quantia da dotação orçamental indisponível para a realização de processos de despesa.
Classe de ativos fixos tangíveis	Um grupo de ativos com idêntica natureza ou função similar nas operações da entidade, que é evidenciado como um único ativo para efeitos de divulgação nas demonstrações financeiras.
Colheita	A separação do produto de um ativo biológico ou a cessação do ciclo de vida de um ativo biológico.
Compra ou venda regular	Uma compra ou venda de um ativo financeiro segundo um contrato cujos termos exigem a entrega do ativo dentro do prazo de tempo geralmente estabelecido por regulamento ou convenção no respetivo mercado.
Compromisso (orçamental)	Assunção perante terceiros da responsabilidade por um possível passivo, em contrapartida do fornecimento de bens e serviços ou da satisfação de outras condições, implicando alocação de dotação orçamental, independentemente do pagamento. Os compromissos consideram-se assumidos quando é executada uma ação formal pela entidade, como seja a emissão de ordem de compra, nota de encomenda ou documento equivalente, ou a assinatura de um contrato, acordo ou protocolo.
Compromisso continuado (orçamental)	Compromisso de caráter permanente, que gera responsabilidades recorrentes durante um período indeterminado de tempo, nomeadamente, salários, rendas, consumo de eletricidade ou de água.

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
Compromisso plurianual (orçamental)	Compromisso que quando assumido gera responsabilidades para a entidade em mais do que um período orçamental, ou pelo menos em período diferente daquele em que é assumido.
Compromisso pontual (orçamental)	Compromisso que gera uma única responsabilidade ou uma série de responsabilidades durante um período de tempo determinado.
Concedente	A entidade pública que concede ao concessionário o direito de usar o ativo da concessão de serviços.
Concessionário	A entidade que usa o ativo de concessão de serviços para proporcionar serviços públicos sujeitos ao controlo do ativo pelo concedente.
Condições sobre ativos transferidos	Especificações que indicam que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço incorporados no ativo devem ser consumidos pelo recetor conforme estabelecido, ou que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço têm de ser devolvidos ao cedente.
Construtor	Uma entidade que executa trabalho de construção no seguimento de um contrato de construção.
Contrato *cost plus* ou baseado no custo	Um contrato de construção em que o construtor é reembolsado dos custos permitidos ou definidos e, no caso de um contrato de base comercial, acrescido de uma percentagem adicional destes custos ou uma remuneração fixa adicional, se existir.
Contrato de construção	Um contrato, ou um acordo vinculativo similar, especificamente negociado para a construção de um ativo ou um grupo de ativos que estão intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua conceção, tecnologia e função ou do seu objetivo ou uso finais.
Contrato de garantia financeira	Um contrato que exige que o emitente faça pagamentos especificados para reembolsar o detentor por uma perda que suporta em virtude de um devedor específico deixar de fazer um pagamento quando devido de acordo com os termos originais ou alterados de um instrumento de dívida.
Contrato de preço fixado	Um contrato de construção em que o construtor aceita um preço fixado, ou uma taxa fixa por unidade produzida, que em alguns casos está sujeito a cláusulas de escalonamento de custos.
Contrato oneroso	Um contrato para a troca de ativos ou serviços em que os custos inevitáveis para satisfazer as obrigações excedem os benefícios económicos ou potencial de serviço que se espera serem deles recebidos.
Contratos executórios	Contratos segundo os quais nenhuma das partes cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes cumpriram parcialmente as suas obrigações numa igual extensão.
Contribuições dos proprietários	Benefícios económicos futuros ou potencial de serviço que tenham sido dados à entidade por terceiros externos a ela, que não sejam contribuições que resultem em passivos da entidade, que determinem um interesse financeiro no património líquido da entidade, e que: (a) Transmitem o direito não só a (i) distribuições de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço pela entidade durante a sua existência,

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
	ficando tais distribuições à descrição dos proprietários ou dos seus representantes, mas também a (ii) distribuições de qualquer excesso de ativos sobre passivos no caso da entidade ser dissolvida; e/ou (b) Podem ser vendidos, trocados, transferidos ou devolvidos.
Controlo	O poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade a fim de beneficiar das suas atividades. No âmbito da consolidação, uma entidade controla outra quando está exposta, ou tem direitos, a benefícios variáveis decorrentes do seu envolvimento com essa outra entidade e tem a capacidade de afetar a natureza e a quantia desses benefícios através do poder que sobre ela exerce.
Controlo conjunto	A partilha contratualmente acordada do controlo sobre um acordo vinculativo, que apenas existe quando as decisões relativas às atividades relevantes exigirem o consentimento unânime das partes que partilham o controlo.
Controlo de um ativo	Surge quando uma entidade pode usar ou beneficiar desse ativo para a consecução dos seus objetivos, e pode excluir ou regular o acesso de outros a esse benefício.
Crédito ordinário (orçamental)	Aquele que se encontra inscrito no orçamento de despesa aprovado pela entidade competente.
Crédito especial (orçamental)	Aquele que é inscrito em adição aos créditos ordinários.
Custo	A quantia de caixa ou equivalentes de caixa pagos ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um ativo no momento da sua aquisição ou construção.
Custo amortizado de um ativo financeiro ou passivo financeiro	A quantia pela qual o ativo financeiro ou o passivo financeiro é mensurado no reconhecimento inicial menos reembolsos de capital, mais ou menos a amortização acumulada, usando o método do juro efetivo, de qualquer diferença entre a quantia inicial e a quantia na maturidade, e menos qualquer redução através do uso de uma conta de ajustamento para imparidade ou incobrabilidade.
Custo de reposição corrente	O custo que a entidade suportaria para adquirir o ativo à data de relato.
Custo do serviço	Compreende: (a) Custo do serviço corrente, que é o aumento no valor presente da obrigação de benefícios definidos resultante do serviço do empregado no período corrente; (b) Custo dos serviços passados, que é a alteração no valor presente da obrigação de benefícios definidos relativa a serviço dos empregados de períodos anteriores, resultante de uma alteração do plano (introdução, renovação ou alteração de um plano de benefícios definidos) ou de um corte (uma redução significativa, por parte da entidade, do número de empregados abrangidos pelo plano); e (c) Qualquer ganho ou perda aquando da liquidação.

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
Custos de alienação	Custos incrementais diretamente atribuíveis à alienação de um ativo, excluindo gastos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento.
Custos de empréstimos obtidos	Os juros e outros gastos suportados por uma entidade relativos a empréstimos obtidos. Estes podem incluir: (a) Juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos; (b) Amortização de descontos ou prémios relativos a empréstimos obtidos; (c) Amortização de custos acessórios suportados com a obtenção de empréstimos; (d) Encargos financeiros relativos a locações financeiras; e (e) Diferenças de câmbio relativas a empréstimos em moeda estrangeira na medida em que sejam consideradas como um ajustamento do custo dos juros.
Custos de transação	Custos incrementais diretamente atribuíveis à aquisição, emissão ou alienação de um ativo financeiro ou de um passivo financeiros. Um custo incremental é aquele que não teria sido suportado se a entidade não tivesse adquirido, emitido ou alienado o instrumento financeiro.
Custos de vender	Custos incrementais diretamente atribuíveis à alienação de um ativo, excluindo custos financeiros e impostos sobre o rendimento. A alienação pode ocorrer através de venda ou através de distribuição gratuita ou com retribuição simbólica.
Custos diretos iniciais	Custos incrementais diretamente atribuíveis à negociação e contratação de uma locação, exceto custos suportados por locadores industriais ou comerciais.
Custos estimados no ponto de venda	Custos incrementais diretamente atribuíveis à alienação de um ativo, excluindo gastos financeiros e impostos sobre o rendimento. A alienação pode ocorrer através de venda ou através de distribuição gratuita ou com retribuição simbólica.
Data de relato	O último dia do período de relato a que se referem as demonstrações financeiras ou as demonstrações orçamentais..
Demonstrações financeiras consolidadas	As demonstrações financeiras de um grupo público em que os ativos, os passivos, o património líquido, os rendimentos, os gastos e os fluxos de caixa da entidade que controla e das suas entidades controladas são apresentados como se uma única entidade se tratasse.
Demonstrações financeiras separadas	As demonstrações financeiras apresentadas por uma entidade, em que a mesma pode escolher, sujeita aos requisitos da NCP 21, a mensuração dos seus investimentos em entidades controladas, associadas e empreendimentos conjuntos ao custo segundo a NCP 18 – Instrumentos Financeiros, ou pelo método da equivalência patrimonial segundo a NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos. As demonstrações financeiras de uma entidade que não controla outra entidade, nem tem interesses em associadas ou em empreendimentos conjuntos, não são demonstrações financeiras separadas.

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
Demonstrações orçamentais combinadas (orçamental)	As demonstrações orçamentais de um grupo de entidades de relato que visam satisfazer determinados objetivos de relato orçamental.
Demonstrações orçamentais consolidadas (orçamental)	As demonstrações orçamentais do conjunto de entidades que compõem o perímetro de consolidação apresentadas como se de uma única entidade se tratasse.
Demonstrações orçamentais separadas (orçamental)	As demonstrações orçamentais apresentadas pelas entidades públicas que também apresentam demonstrações orçamentais consolidadas.
Depreciação	A imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo durante a sua vida útil.
Derivado	Um instrumento financeiro ou outro contrato no âmbito da NCP 18 – Instrumentos Financeiros com as três características seguintes: (a) O seu valor altera em resposta à alteração numa taxa de juro, preço do instrumento financeiro, preço de mercadoria, taxa de câmbio, índice de preços ou taxas, notação de crédito ou índice de crédito, ou outra variável, desde que, no caso de uma variável não financeira, essa variável não seja específica de uma das partes do contrato (por vezes chamada a "subjacente"); (b) Não exige qualquer investimento líquido inicial ou exige um investimento líquido inicial que é inferior ao que seria exigido para outros tipos de contratos que se esperaria tivessem uma resposta similar às alterações nos fatores de mercado: e (c) É liquidado numa data futura.
Descativo (orçamental)	Valor que se encontrava cativo e foi liberto para a realização de processos de despesa.
Desenvolvimento	A aplicação das descobertas derivadas da pesquisa ou outros conhecimentos a um plano ou a conceção para a produção de materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou do uso.
Despesa de ativos financeiros orçamentais (orçamental)	Compreende operações financeiras com a aquisição de títulos de crédito, incluindo obrigações, ações, quotas e outras formas de participação, e com a concessão de empréstimos e adiantamentos ou subsídios reembolsáveis.
Despesa de passivos financeiros orçamentais (orçamental)	Compreende operações financeiras, englobando as de tesouraria e as de médio e longo prazos, que envolvam pagamentos decorrentes quer da amortização de empréstimos, titulados ou não, quer da regularização de adiantamentos ou de subsídios reembolsáveis, quer, ainda, da execução de avales ou garantias, bem como os prémios ou descontos que possam ocorrer na amortização dos empréstimos.
Despesa efetiva (orçamental)	Corresponde à despesa total deduzida da despesa com ativos e passivos financeiros de natureza orçamental.
Despesa primária (orçamental)	Corresponde à despesa efetiva deduzida dos juros pagos.

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
Despesas correntes (orçamental)	As despesas efetivas que assumem um caráter regular e correspondem à aquisição de serviços e bens a consumir no período orçamental, podendo abranger, pela sua irrelevância material, bens de equipamento.
Despesas de capital (orçamental)	As despesas efetivas que alteram o património duradouro da entidade, assumem um caráter pontual e contribuem para a formação bruta de capital fixo e para o bem-estar coletivo, como por exemplo quaisquer investimentos.
Desreconhecimento	A remoção de um ativo financeiro ou de um passivo anteriormente reconhecido no balanço de uma entidade.
Diferença de câmbio	A diferença que resulta da conversão de um determinado número de unidades de uma moeda para outra a diferentes taxas de câmbio.
Direitos protetores	Direitos concebidos para proteger o interesse da parte que deles é detentora, sem lhe conferir poder sobre a entidade a que esses direitos respeitam.
Dispêndios fiscais	Disposições preferenciais da lei fiscal que proporcionam a determinados contribuintes benefícios que não estão disponíveis a outros.
Distribuições a proprietários	Benefícios económicos futuros ou potencial de serviço distribuídos pela entidade a todos ou alguns dos seus proprietários, quer como um retorno sobre o investimento quer como um retorno do investimento.
Dotação inicial (orçamental)	A quantia escriturada em cada rubrica de despesa no orçamento inicialmente aprovado pela entidade competente, para pagamento de compromissos e obrigações transitadas de períodos contabilísticos anteriores ou assumidos no período contabilístico corrente. Constitui o limite máximo de recursos financeiros alocados por uma entidade pública a uma dada natureza de despesa, para um dado período contabilístico.
Dotação corrigida (orçamental)	A quantia escriturada em cada rubrica de despesa, no decurso da execução orçamental, abrangendo a dotação inicial e as modificações entretanto ocorridas.
Dotação disponível (orçamental)	A quantia que, em cada momento, se encontra liberta para iniciar novos processos de despesa, designadamente para cabimentação. Dito de outra forma, é a dotação corrigida, considerando cativos/descativos, cabimentos e reposições abatidas aos pagamentos.
Eficácia de cobertura	O grau pelo qual as alterações no justo valor ou fluxos de caixa do item coberto que sejam atribuíveis a um risco coberto são compensadas por alterações no justo valor ou fluxos de caixa do instrumento de cobertura.
Empreendedor conjunto	Um terceiro num empreendimento conjunto que exerce controlo conjunto sobre esse empreendimento.
Empreendimento conjunto	Um acordo vinculativo em relação ao qual as partes que exercem controlo conjunto têm direitos sobre os ativos líquidos do acordo.
Entidade Contabilística Estado	Representação contabilística das receitas, despesas, ativos, passivos, rendimentos e gastos que se referem ao Estado, enquanto ente soberano, em que diferentes agentes atuam por sua conta e nome, e que está incluída na Administração Central.

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
Entidade controlada	Uma entidade que está sob o controlo de uma outra entidade (conhecida como a entidade que controla).
Entidade de investimento	Uma entidade que: (a) Obtém fundos de um ou mais investidores com a finalidade de proporcionar a esses investidores serviços de gestão de investimentos; (b) Assegura aos seus investidores que o seu objeto social é investir fundos exclusivamente para obter mais-valias, rendimento do investimento, ou ambos; e (c) Mensura e avalia o desempenho de praticamente todos os seus investimentos com base no justo valor.
Entidade que controla	Uma entidade que controla uma ou mais entidades.
Equivalentes de caixa	Investimentos de curto prazo de elevada liquidez, facilmente convertíveis para quantias conhecidas de dinheiro e que estejam sujeitos a um risco insignificante de alterações no valor.
Erros de períodos anteriores	Omissões e incorreções nas demonstrações financeiras da entidade relativas a um ou mais períodos anteriores provenientes de uma falha no uso, ou uso indevido, de informação fiável que: (a) Estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão; e (b) Podia razoavelmente esperar-se ter sido obtida e tomada em consideração na preparação e apresentação dessas demonstrações financeiras. Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, faltas de cuidado ou interpretações indevidas de factos, e fraude.
Especificações sobre ativos transferidos	Termos impostos por lei ou regulamento, ou um acordo vinculativo, sobre o uso de um ativo transferido por entidades externas à entidade que relata.
Fluxos de caixa	Influxos e exfluxos de caixa e equivalentes de caixa.
Ganhos e perdas atuariais	Variações do valor presente da obrigação de benefícios definidos resultantes de: (a) Ajustamentos de experiência (efeitos das diferenças entre os pressupostos atuariais anteriores e o que realmente ocorreu); e (b) Efeitos de alterações em pressupostos atuariais.
Gastos	Diminuições em benefícios económicos ou em potencial de serviço durante o período de relato na forma de fluxos de saída ou consumos de ativos ou assunção de passivos que resultem em diminuições no património líquido, que não sejam as que se relacionem com distribuições aos proprietários.
Gastos pagos através do sistema fiscal	Quantias que são disponibilizadas aos beneficiários independentemente de estes pagarem ou não impostos.
Grupo de ativos biológicos	Um conjunto de animais ou plantas vivos com características semelhantes.

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
Grupo público	É um grupo de entidades compreendendo a entidade que controla e uma ou mais entidades controladas. Um grupo público pode incluir quer entidades com objetivos de política social quer entidades com objetivos comerciais.
Imparidade	Uma perda de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço de um ativo para além do reconhecimento sistemático da perda dos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço desse ativo por via da depreciação.
Impostos	Benefícios económicos ou potencial de serviço obrigatoriamente pagos ou a pagar a entidades públicas, de acordo com disposições legais adequadas, criados para proporcionar rendimento às administrações públicas. Para efeitos do SNC-AP os impostos incluem as contribuições e quotizações obrigatórias para regimes de segurança social, mas não incluem multas ou outras penalidades aplicadas por violações de disposições legais.
Impraticável (a aplicação de um requisito)	É impraticável aplicar um requisito quando a entidade não o pode aplicar após ter feito todo o esforço razoável para o conseguir. Para um período anterior em particular é impraticável aplicar retrospetivamente uma alteração numa política contabilística ou fazer uma reexpressão retrospetiva para corrigir um erro se: (a) Os efeitos da aplicação retrospetiva ou reexpressão retrospetiva não forem determináveis; (b) A aplicação retrospetiva ou a reexpressão retrospetiva exigir pressupostos sobre qual teria sido a intenção da administração nesse período; ou (c) A aplicação retrospetiva ou reexpressão retrospetiva exigir estimativas significativas de quantias e for impossível distinguir objetivamente a informação sobre essas estimativas de outra informação que: (i) Proporcione prova de circunstâncias que existiam na data em que essas quantias devam ser reconhecidas, mensuradas ou divulgadas; e (ii) Teria estado disponível quando as demonstrações financeiras relativas a esse período anterior foram autorizadas para emissão.
Influência significativa	O poder de participar nas decisões financeiras e operacionais de uma entidade, sem todavia exercer controlo ou controlo conjunto sobre essas políticas. A influência significativa pode ser exercida de várias formas, geralmente através de representação na administração ou órgão de gestão equivalente, mas também, por exemplo, através de participação no processo de elaboração de políticas, em transações materiais entre entidades dentro de um grupo público, no intercâmbio de pessoal de gestão ou na dependência de informação técnica. A influência significativa pode ser obtida por detenção de interesse, estatuto ou acordo.

Termo	Definição
Início da locação	É a data mais antiga entre a data do contrato de locação e a data do compromisso estabelecido entre as partes para as principais disposições da locação. Nesta data: (a) Uma locação deve ser classificada ou como uma locação operacional ou como uma locação financeira; e (b) No caso de ser uma locação financeira, devem ser determinadas as quantias a reconhecer no início do prazo da locação.
Início do prazo da locação	A data a partir da qual o locatário pode exercer o direito de uso do ativo locado. É a data do reconhecimento inicial da locação (i.e. o reconhecimento dos ativos, passivos, rendimentos ou gastos resultantes da locação).
Instrumento de capital próprio	Qualquer contrato que evidencie um interesse residual nos ativos de uma entidade depois de deduzir todos os seus passivos.
Instrumento de cobertura	Um derivado designado ou (apenas no caso de uma cobertura do risco de alteração de taxas de câmbio) um ativo financeiro não derivado ou um passivo financeiro não derivado cujo justo valor ou fluxos de caixa se espera compensem alterações no justo valor ou fluxos de caixa de um item coberto designado.
Instrumento financeiro	Qualquer contrato que dá origem a um ativo financeiro de uma entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio de uma outra entidade.
Interesses que não controlam	A parte do património líquido ou do capital próprio (conforme apropriado) não imputável direta ou indiretamente a uma entidade que controla.
Inventários	São ativos: (a) Na forma de materiais ou consumíveis para aplicar no processo de produção; (b) Na forma de materiais ou consumíveis para aplicar ou distribuir na prestação de serviços; (c) Detidos para venda ou distribuição no decurso normal das operações; ou (d) Em processo de produção para venda ou distribuição.
Investimento bruto na locação	O agregado de (a) Os pagamentos mínimos da locação a receber pelo locador numa locação financeira; e (b) Qualquer valor residual não garantido que acresça para o locador.
Investimento líquido na locação	O investimento bruto na locação descontado à taxa de juro implícita na locação.
Investimento líquido numa unidade operacional estrangeira	A quantia do interesse da entidade que relata no património líquido dessa unidade operacional.

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
Item coberto	Um ativo, passivo, compromisso firme, transação prevista altamente provável ou um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira que expõe a entidade ao risco de alterações no justo valor ou nos fluxos de caixa futuros e é designado como estando coberto.
Itens monetários	Unidades de moeda detidas, e ativos e passivos a receber ou a pagar em número fixo ou determinável de unidades.
Itens não monetários	Itens que não são itens monetários.
Juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos	A variação, durante um período, do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos que resulta da passagem do tempo.
Justo valor	A quantia pela qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a negociar, numa transação em que não há relacionamento entre elas.
Justo valor menos custos de vender	A quantia a obter da venda de um ativo numa transação entre partes conhecedoras e dispostas a negociar e em que não haja relacionamento entre elas, menos os custos de alienação.
Liquidação de receita (orçamental)	Direito que se constitui em contas a receber do qual se espera influxos de caixa futuros.
Limite máximo dos ativos (de um plano de benefícios dos empregados)	O valor presente de eventuais benefícios económicos disponíveis na forma de restituições do plano ou de reduções em futuras contribuições para o plano.
Locação	Um acordo pelo qual o locador transfere para o locatário o direito de uso de um ativo durante um período de tempo acordado em troca de um pagamento ou série de pagamentos.
Locação financeira	Uma locação que transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um ativo. O título de propriedade pode ou não ser eventualmente transferido.
Locação não cancelável	Uma locação que só é cancelada: (a) Com a ocorrência de alguma contingência remota; (b) Com a permissão do locador; (c) Se o locatário celebrar com o mesmo locador uma nova locação relativa ao mesmo ativo ou a um ativo equivalente; ou (d) Após o pagamento pelo locatário de uma quantia adicional que, no início da locação, não seja expectável que esta venha a ser cancelada.
Locação operacional	Uma locação que não é uma locação financeira.
Material	As omissões ou distorções de itens são materiais se puderem, individual ou agregadamente, influenciar as decisões ou avaliações dos utilizadores feitas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da natureza e dimensão da omissão ou distorção julgada nas circunstâncias

Termo	Definição
	envolventes. A natureza ou dimensão do item, ou a combinação de ambas, pode ser o fator determinante.
Membros próximos da família de um individuo	Familiares íntimos do indivíduo ou membros da família próxima do mesmo que seja espetável que o possam influenciar, ou ser por ele influenciados, nos seus negócios com a entidade.
Mercado ativo	Um mercado em que existem todas as condições seguintes: (a) Os itens negociados no mercado são homogéneos; (b) Podem ser encontrados a qualquer momento compradores e vendedores interessados; e (c) Os preços estão disponíveis ao público.
Método da equivalência patrimonial	Um método de contabilização nos termos do qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado em função da evolução pós-aquisição da quota-parte dos ativos líquidos da associada ou empreendimento conjunto detidos pela investidora. Os resultados da investidora incluem a sua quota-parte nos resultados da participada e os ativos líquidos da investidora incluem a quota-parte nas alterações nos ativos líquidos da participada que não foram reconhecidas através dos resultados.
Método do juro efetivo	Um método para calcular o custo amortizado de um ativo financeiro ou um passivo financeiro (ou grupo de ativos financeiros ou passivos financeiros) e de imputar o rendimento do juro ou o gasto do juro durante o período relevante.
Taxa de juro efetiva	É a taxa que desconta exatamente os pagamentos ou recebimentos futuros de caixa estimados durante a vida esperada de um instrumento financeiro ou, quando apropriado, um período mais curto, relativamente à quantia escriturada do ativo financeiro ou do passivo financeiro.
Moeda de apresentação	A moeda em que as demonstrações financeiras da entidade que relata são apresentadas.
Moeda estrangeira	Uma moeda que não seja a moeda funcional da entidade.
Moeda funcional	A moeda do ambiente económico principal em que a entidade opera.
Mora	Um ativo financeiro está em mora quando uma contraparte deixou de fazer um pagamento contratualmente devido.
Multas e outras penalidades	Benefícios económicos ou potencial de serviço recebidos ou a receber por entidades públicas, conforme determinado por um tribunal ou autoridade administrativa, em consequência da violação de leis ou regulamentos.
Notas (ou Anexo) às demonstrações financeiras	Informação adicional à apresentada no balanço, demonstração dos resultados, demonstração das alterações no património líquido e demonstração dos fluxos de caixa. As notas proporcionam descrições ou desagregações de itens dessas demonstrações e informações acerca de itens que não se qualificam para reconhecimento nessas demonstrações.

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
Obrigação construtiva	Uma obrigação que deriva das ações de uma entidade quando: (a) Por via de um padrão estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração atual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outros que aceitará determinadas responsabilidades; e (b) Por isso, a entidade criou uma expectativa válida por parte desses outros de que aceitará essas responsabilidades.
Obrigação legal	Uma obrigação que deriva de: (a) Um contrato (através das seus termos explícitos ou implícitos); (b) Legislação; ou (c) Outras disposições legais.
Obrigação orçamental (orçamental)	Compromisso orçamental que se constitui em contas a pagar.
Orçamento de despesa (orçamental)	Uma previsão de exfluxos de caixa para um dado período contabilístico.
Orçamento de receita (orçamental)	Uma previsão de influxos de caixa para um dado período contabilístico.
Orçamento final (orçamental)	O orçamento inicial ajustado de todas as alterações que tenham sido efetuadas no decurso do período contabilístico.
Orçamento inicial (orçamental)	O orçamento inicialmente aprovado pelo órgão competente para um dado período contabilístico.
Operação conjunta	Um acordo conjunto pelo qual as partes que exercem controlo conjunto do acordo têm direitos sobre os ativos e obrigações pelos passivos relacionados com esse acordo.
Operador conjunto	Uma parte numa operação conjunta que exerce controlo conjunto sobre essa operação conjunta.
Outros benefícios dos empregados de longo prazo	Benefícios dos empregados (que não sejam benefícios pós emprego e benefícios de cessação de emprego) que não se vencem integralmente dentro de doze meses após a data do relato em que os empregados prestam o respetivo serviço.
Pagamentos mínimos da locação	Os pagamentos do locatário durante o prazo da locação em que se exige, ou os pagamentos que lhe possam ser exigidos (excluindo renda contingente, custos de serviços e, quando apropriado, impostos a pagar pelo locador e a este reembolsados), juntamente com: (a) No caso do locatário, quaisquer quantias garantidas por si ou por uma parte consigo relacionada; ou (b) No caso do locador, qualquer valor residual que lhe seja garantido por um dos seguintes: (i) O locatário;

Termo	Definição
	(ii) Uma parte relacionada com o locatário; ou (iii) Uma parte terceira independente, não relacionada com o locador, financeiramente capaz de satisfazer as obrigações sob garantia. Porém, se o locatário tiver uma opção de comprar o ativo por um preço que se espera que seja suficientemente inferior ao justo valor à data em que a opção se torna exercível, de forma que no início da locação, a opção seja razoavelmente certa de ser exercida, os pagamentos mínimos da locação compreendem as quantias mínimas a pagar durante o prazo da locação até à data esperada desta opção de compra e o pagamento necessário para a exercer.
Parte num acordo conjunto	Uma entidade que participa num acordo conjunto, independentemente de deter ou não o controlo conjunto sobre esse acordo.
Partes relacionadas	As partes são consideradas relacionadas se uma delas tiver a capacidade de controlar a outra ou exercer influência significativa sobre ela ao tomar decisões financeiras e operacionais, ou se a entidade relacionada e uma outra entidade estiverem sujeitas a controlo comum. As partes relacionadas incluem: (a) Entidades que controlam ou são controladas diretamente, ou indiretamente através de um ou mais intermediários, pela entidade que relata; (b) Associadas; (c) Indivíduos que possuem, direta ou indiretamente, um interesse na entidade que relata que lhes confere influência significativa sobre a entidade, e membros próximos da família de qualquer um destes indivíduos; (d) Pessoas chave da gestão, e membros próximos da família dessas pessoas; e (e) Entidades em que um interesse substancial seja detido, direta ou indiretamente, por qualquer pessoa descrita em (c) ou (d), ou na qual tal pessoa seja capaz de exercer influência significativa.
Passivo (ativo) líquido de benefícios definidos	É o défice (excedente), ajustado em função de qualquer efeito da limitação de um ativo líquido de benefícios definidos, ao limite máximo dos ativos. O défice ou excedente é: (a) O valor presente da obrigação de benefícios definidos, menos (b) O justo valor dos ativos do plano (caso existam).
Passivo contingente	É: (a) Uma obrigação possível que decorre de acontecimentos passados e cuja existência apenas será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos que não estão totalmente sob controlo da entidade; ou (b) Uma obrigação presente que decorre de acontecimentos passados mas não é reconhecida porque (i) Não é provável que seja exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidar a obrigação; ou

Termo	Definição
	(ii) A quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.
Passivo financeiro	Qualquer passivo que seja: (a) Uma obrigação contratual: (i) Para entregar dinheiro ou outro ativo financeiro a uma outra entidade; ou (ii) Para trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade segundo condições que são potencialmente desfavoráveis; ou (b) Um contrato que seja ou possa ser liquidado em instrumentos de capital próprio da própria entidade e seja: (i) Um não derivado relativamente ao qual a entidade esteja ou possa estar obrigada a entregar um número variável dos seus próprios instrumentos de capital próprio; ou (iii) Um derivado que seja ou possa ser liquidado por forma diferente da troca de uma quantia fixa de dinheiro ou outro ativo financeiro por um número fixo dos seus instrumentos de capital próprio.
Passivos	Obrigações presentes da entidade em resultado de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço**.**
Património líquido	O interesse residual nos ativos da entidade após deduzir todos os seus passivos.
Perda por imparidade de um ativo gerador de caixa	A quantia pela qual a quantia escriturada de um ativo excede a sua quantia recuperável.
Perda por imparidade de um ativo não gerador de caixa	A quantia pela qual a quantia escriturada de um ativo excede a sua quantia recuperável de serviço.
Perímetro de consolidação orçamental (orçamental)	O perímetro de consolidação das administrações públicas que compreende a Administração Central, a Segurança Social, a Administração Local e as Regiões Autónomas.
Pesquisa	A investigação original e planeada conduzida com a perspetiva de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos e compreendê-los.
Pessoas chave da gestão	São: (a) Todos os dirigentes ou membros do órgão de gestão da entidade: e (b) Outras pessoas que têm a autoridade e responsabilidade pelo planeamento, direção e controlo das atividades da entidade que relata. Quando satisfaçam este requisito as pessoas chave da gestão incluem: (i) Os membros do órgão de gestão de uma entidade pública que tenha a autoridade e responsabilidade de planear, dirigir e controlar as atividades da entidade que relata, quando existam; (ii) Quaisquer conselheiros importantes desses membros; e

Termo	Definição
	(iii) A menos que já estejam incluídos em (a), o grupo de gestores de topo da entidade que relata, incluindo o dirigente principal da mesma.
Planos de benefícios definidos	Planos de benefícios pós-emprego que não sejam planos de contribuição definida.
Planos de benefícios pós-emprego	Acordos formais ou informais pelos quais uma entidade proporciona benefícios pós-emprego a um ou mais empregados**.**
Planos de contribuição definida	Planos de benefícios pós-emprego segundo os quais uma entidade paga contribuições fixas para uma entidade separada (um fundo) e não terá qualquer obrigação legal ou construtiva de pagar contribuições adicionais se o fundo não detiver ativos suficientes para pagar todos os benefícios dos empregados relativos aos serviços que prestaram no período corrente e em períodos anteriores.
Poder	Direitos existentes que proporcionam a capacidade de dirigir as atividades relevantes de outra entidade. Uma entidade tem poder sobre outra entidade quando detém direitos que lhe conferem num determinado momento a capacidade para orientar as atividades relevantes, ou seja, as atividades que afetam significativamente os benefícios do seu envolvimento com a outra entidade.
Políticas contabilísticas	Os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos adotados por uma entidade na preparação e apresentação de demonstrações financeiras**.**
Prazo de locação	O período não cancelável pelo qual o locatário contratou locar o ativo, juntamente com quaisquer condições adicionais pelas quais tem a opção de continuar a locar o ativo, com ou sem pagamentos adicionais, quando no início da locação for razoavelmente certo que o locatário irá exercer a opção.
Previsão corrigida da receita (orçamental)	A quantia inscrita em cada rubrica de receita no decurso da execução orçamental, abrangendo a previsão inicial e as modificações entretanto ocorridas.
Previsão inicial da receita (orçamental)	A quantia escriturada em cada rubrica de receita no orçamento inicialmente aprovado pelo órgão competente. Constitui os recursos a obter por uma entidade pública relativamente a uma dada natureza de receita, para um dado período contabilístico.
Produto agrícola	O produto colhido dos ativos biológicos da entidade.
Propriedade de investimento	Um terreno ou um edifício, ou parte de um edifício, ou ambos, detido para obter rendas ou para valorização do capital, ou ambos, que não seja para: (a) Usar na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos; ou (b) Vender no decurso normal das operações.
Propriedade ocupada pelo titular	Propriedade detida (pelo proprietário, ou pelo locatário segundo uma locação financeira) para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos.

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
Provisão	Passivo de momento ou quantia incertos.
Quantia depreciável	O custo de um ativo, ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.
Quantia recuperável (de um ativo fixo tangível)	A maior quantia entre o justo valor de um ativo gerador de caixa menos custos de vender e o seu valor de uso.
Quantia recuperável (de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa)	A maior quantia entre o justo valor de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, menos custos de vender e o seu valor de uso.
Quantia recuperável de serviço	A maior quantia entre o justo valor de um ativo não gerador de caixa menos custos de vender e o seu valor de uso.
Quantia escriturada (de ativos fixos tangíveis)	A quantia pela qual um ativo é reconhecido depois de deduzir qualquer depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas.
Quantia escriturada (de propriedades de investimento)	A quantia pela qual um ativo é reconhecido no balanço.
Quantia escriturada (de ativos intangíveis)	A quantia pela qual um ativo é reconhecido depois de deduzir qualquer amortização acumulada e perdas por imparidades acumuladas.
Quantia escriturada de um ativo	A quantia pela qual um ativo é reconhecido no balanço depois de deduzir qualquer depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas.
Quantia escriturada de um passivo	A quantia pela qual um passivo é reconhecido no balanço.
Receita de ativos financeiros orçamentais (orçamental)	Compreende o produto da alienação e amortização de títulos de crédito, designadamente ações e obrigações ou outras formas de participação, assim como as resultantes do reembolso de empréstimos ou subsídios concedidos.
Receita de passivos financeiros orçamentais (orçamental)	Compreende a receita proveniente da emissão de obrigações e de empréstimos contraídos a curto, e a médio/longo prazos.
Receita cobrada (orçamental)	Receita cobrada são recebimentos por execução do orçamento de receita.
Receitas correntes (orçamental)	Receitas correntes incidem sobre o património não duradouro da entidade, provêm de ganhos do período orçamental e esgotam-se no período de um ano. São aquelas que, regra geral, se renovam em todos os períodos de relato. Rendimentos de propriedade, como sejam juros e rendas, vendas de bens e serviços correntes com reduções no património não duradouro, constituem exemplos de receitas correntes.
Receitas de capital (orçamental)	Receitas de capital alteram o património duradouro da entidade; são receitas cobradas ocasionalmente, isto é, que se revestem de caráter transitório e que, regra geral, estão associadas a uma diminuição do património duradouro ou

Termo	Definição
	ao aumento dos ativos e passivos de médio/longo prazos. São exemplos de receitas de capital as que resultam da venda de imóveis e empréstimos.
Receita efetiva (orçamental)	Corresponde às quantias recebidas que aumentam caixa e equivalentes de caixa sem gerarem obrigações orçamentais.
Receita total (orçamental)	Corresponde à receita efetiva adicionada da receita resultante de ativos e passivos financeiros orçamentais e do saldo da gerência anterior expurgado da componente de operações de tesouraria.
Rendimentos	O influxo bruto de benefícios económicos ou potencial de serviço durante o período de relato quando esses influxos resultam num aumento do património líquido que não sejam aumentos relacionados com contribuições dos proprietários.
Rendimento financeiro não obtido	A diferença entre: (a) O investimento bruto na locação; e (b) O investimento líquido na locação.
Reestruturação	Um programa que é planeado e controlado pelo órgão de gestão e que altera materialmente ou: (a) O âmbito das atividades de uma entidade; ou (b) A forma como essas atividades são conduzidas.
Reexpressão retrospetiva	Correção do reconhecimento, mensuração e divulgação de quantias de elementos das demonstrações financeiras com se um erro de um período anterior nunca tivesse ocorrido.
Remuneração das pessoas chave da gestão	Qualquer retribuição ou benefício obtido direta ou indiretamente por pessoas chave da gestão da entidade que relata pelos serviços prestados na sua qualidade de membros do órgão de gestão ou como empregados dessa entidade.
Renda contingente	A parte dos pagamentos da locação cuja quantia não é fixa, mas sim baseada na futura quantia de um fator que altera sem ser com a passagem de tempo (por exemplo, percentagem de vendas futuras, volume de uso futuro, índices de preços futuros, taxas de juro do mercado futuras).
Rendimento financeiro não obtido	A diferença entre o investimento bruto e o investimento líquido na locação.
Reposição (orçamental)	Reposição aplica-se nas circunstâncias em que ocorra por parte de uma entidade pública um pagamento a uma pessoa singular ou coletiva efetuado indevidamente ou por um valor que se revele excessivo. Nestes casos, aquela entidade deverá proceder ao pedido de reposição do valor pago indevidamente ou em excesso através da emissão de uma nota de débito. Após a emissão da nota de débito duas situações podem ocorrer: (a) A pessoa singular ou coletiva procede à devolução do respetivo valor no mesmo período contabilístico em que foi efetuado o pagamento (indevido ou em excesso) por parte da entidade pública, então a devolução designa-se “reposição abatida aos pagamentos” (RAP) sendo contabilizada como correção à despesa paga;

Termo	Definição
	(b) A pessoa singular ou coletiva procede à devolução do respetivo valor num período contabilístico posterior àquele em que foi efetuado o pagamento (indevido ou em excesso) por parte da entidade pública, caso em que a devolução se designa "reposição não abatida aos pagamentos" (RNAP), sendo contabilizada como receita cobrada associando -se às contas da classe zero aplicáveis o código 15 — Reposições não abatidas aos pagamentos.
Restituição (orçamental)	Restituição corresponde à devolução ao devedor do montante total ou parcial por este já pago, quando a entidade pública tenha liquidado indevidamente a receita em causa ou aquela liquidação se revele excessiva face a um facto superveniente ou ainda quando se verifique que não a deveria ter recebido, no caso de autoliquidação, ou quando por erro do devedor este a tenha pago em excesso.
Restrições sobre ativos transferidos	Especificações que limitam ou orientam os fins para que pode ser usado um ativo transferido, mas não especificam que benefícios económicos futuros ou potencial de serviço são necessários devolver a quem transfere se tal ativo não for empregue conforme especificado.
Retorno dos ativos do plano	Os juros, os dividendos e outros rendimentos derivados dos ativos do plano, juntamente com os ganhos ou perdas realizados e não realizados dos ativos do plano, menos quaisquer custos de gestão dos ativos do plano (que não sejam os incluídos nos pressupostos atuariais usados para mensurar a obrigação – valor presente – de benefícios definidos) e menos qualquer imposto a pagar pelo próprio plano.
Risco de câmbio	O risco de o justo valor ou os fluxos de caixa futuros de um instrumento financeiro variarem devido a alterações nas taxas de câmbio.
Risco de crédito	O risco de uma parte de um instrumento financeiro poder causar uma perda financeira à outra parte por deixar de cumprir uma obrigação.
Risco de liquidez	O risco de uma entidade vir a encontrar dificuldades no cumprimento de obrigações associadas a passivos financeiros que sejam liquidados por entrega de dinheiro ou outro ativo financeiro.
Risco de mercado	O risco de o justo valor ou os fluxos de caixa futuros de um instrumento financeiro variarem devido a alterações nos preços de mercado. O risco de mercado compreende três tipos de risco: o risco de câmbio, o risco de taxa de juro e o risco de preço.
Risco de preço	O risco de o justo valor ou os fluxos de caixa futuros de um instrumento financeiro variarem devido a alterações nos preços de mercado (que não sejam as alterações decorrentes do risco de taxa de juro ou do risco de câmbio) quer sejam causadas por fatores específicos do instrumento financeiro ou do seu emitente, quer por fatores que afetem todos os instrumentos financeiros similares negociados no mercado.
Risco de taxa de juro	O risco de o justo valor ou os fluxos de caixa futuros de um instrumento financeiro variarem devido a alterações nas taxas de juro do mercado.
Saldo corrente (orçamental)	Corresponde à diferença entre receitas correntes e despesas correntes.

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
Saldo de capital (orçamental)	Corresponde à diferença entre receitas de capital e despesas de capital.
Saldo de gerência (orçamental)	Corresponde ao saldo de caixa apurado à data de relato. Este saldo de decompõe-se em saldo de operações orçamentais e saldo de operações de tesouraria.
Saldo global (orçamental)	Corresponde à diferença entre receita efetiva e despesa efetiva.
Saldo primário (orçamental)	Corresponde à diferença entre a receita efetiva e a despesa efetiva deduzida dos juros.
Segmento	Uma atividade ou grupo de atividades distinguíveis de uma entidade relativamente às quais é apropriado relatar informação financeira separada com a finalidade de avaliar o desempenho passado da entidade para atingir os seus objetivos e tomar decisões acerca da futura alocação de recursos.
Supervisão	A monitorização das atividades de uma entidade, com a autoridade e responsabilidade de controlar as decisões financeiras e operacionais dessa entidade, ou exercer influência significativa sobre ela.
Taxa de câmbio	O rácio de troca de duas moedas.
Taxa de câmbio à vista	A taxa de câmbio para transação imediata.
Taxa de fecho	A taxa de câmbio à vista na data de relato.
Taxa de juro implícita na locação	A taxa de desconto que, no início da locação, faz com que o valor presente agregado: (a) Dos pagamentos mínimos da locação; e (b) Do valor residual não garantido seja igual à soma do justo valor do ativo locado, e de quaisquer custos diretos iniciais do locador.
Taxa de juro incremental de financiamento do locatário	A taxa de juro que o locatário teria de pagar numa locação similar ou, se isso não for determinável, a taxa que, no início da locação, o locatário teria de suportar com um empréstimo, durante um período similar e com uma garantia similar, para obter os fundos necessários para comprar o ativo.
Transação com parte relacionada	Uma transferência de recursos ou obrigações entre partes relacionadas, independentemente de ser ou não cobrado um preço. As transações de partes relacionadas excluem transações com qualquer outra entidade que seja uma parte relacionada apenas devido à sua dependência económica da entidade que relata ou da entidade pública de que faz parte.
Transação prevista	Uma transação futura antecipada, mas não comprometida.
Transações com contraprestação	Transações pelas quais uma entidade recebe ativos ou serviços, ou extingue passivos, e dá diretamente em troca um valor aproximadamente igual (principalmente na forma de dinheiro, bens, serviços, ou uso de ativos) a uma outra entidade.

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
Transações sem contraprestação	Transações que não sejam transações com contraprestação. Numa transação sem contraprestação, uma entidade ou recebe valor de uma outra entidade sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual, ou dá valor a uma outra entidade sem receber diretamente em troca valor aproximadamente igual.
Transferências	Influxos de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço provenientes de transações sem contraprestação que não sejam impostos.
Transformação biológica	Compreende os processos de crescimento, degeneração, produção e procriação que causam alterações qualitativas ou quantitativas num ativo biológico.
Unidade geradora de caixa	O mais pequeno grupo de ativos identificáveis detidos com o objetivo principal de gerar um retorno económico que gera influxos de caixa a partir do uso continuado e que são largamente independentes dos influxos de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos.
Unidade operacional estrangeira	Uma entidade que pode ser uma entidade controlada, uma associada, um empreendimento conjunto ou uma sucursal de uma entidade que relata, cujas atividades são baseadas ou conduzidas num país ou numa moeda que não sejam o país ou a moeda da entidade que relata.
Valor de uso de um ativo gerador de caixa	O valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera obter através do uso continuado de um ativo e da sua alienação no fim da sua vida útil.
Valor de uso de um ativo não gerador de caixa	O valor presente do potencial de serviço remanescente do ativo.
Valor presente de uma obrigação de benefícios definidos	O valor presente, sem deduzir quaisquer ativos do plano, dos pagamentos futuros que se espera sejam exigidos para liquidar a obrigação resultante do serviço dos empregados no período corrente e nos períodos anteriores.
Valor realizável líquido	O preço de venda estimado no decurso normal das operações da entidade menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para realizar a venda, troca ou distribuição.
Valor residual (de um ativo tangível ou intangível)	A quantia estimada que a entidade espera obter presentemente da alienação de um ativo, após dedução dos custos estimados de alienação, se tal ativo estivesse já com a idade e na condição esperadas no final da sua vida útil.
Valor residual garantido	É: (a) Para um locatário, a parte do valor residual que é garantida por si ou por uma parte consigo relacionada (sendo a quantia da garantia a quantia máxima que possa, em qualquer caso, tornar-se pagável); e (b) Para um locador, a parte do valor residual que é garantida pelo locatário ou por um terceiro não relacionado com o locador, que seja financeiramente capaz de dar satisfação às obrigações nos termos da garantia.
Valor residual não garantido	A parte do valor residual do ativo locado, cuja realização pelo locador não está assegurada ou é exclusivamente garantida por uma parte relacionada com o locador.

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
Veículo separado	Uma estrutura financeira identificável separadamente, incluindo entidades jurídicas separadas ou entidades reconhecidas por estatuto, independentemente de essas entidades terem ou não personalidade jurídica.
Vida económica	É, ou: (a) O período durante o qual se espera que um ativo produza benefícios económicos ou potencial de serviço para um ou mais utilizadores; ou (b) O número de unidades de produção ou unidade similar que um ou mais utilizadores espera obter a partir do ativo.
Vida útil (de um ativo não gerador de caixa)	É, ou: (a) O período de tempo durante o qual se espera que um ativo seja usado pela entidade; ou (b) A quantidade de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter do ativo.
Vida útil (de ativos fixos tangíveis ou intangíveis)	É, ou: (a) O período de tempo durante o qual se espera que um ativo seja usado por uma entidade; ou (b) O número de unidades de produção ou similares que a entidade espera obter a partir do ativo.
Vida útil (de uma locação)	O período remanescente estimado, desde o início do prazo da locação, e não limitado por este prazo, durante o qual se espera que fluirão para a entidade benefícios económicos ou potencial de serviço incorporados no ativo.

Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)

Capítulo 2 – Aplicação pela primeira vez do SNC-AP

1. SUBSISTEMA DA CONTABILIDADE FINANCEIRA

1.1 Introdução

1.1.1 As entidades públicas sujeitas ao SNC-AP terão de preparar o balanço de abertura relativo ao exercício de 2017 de acordo com o novo normativo, o que implica um conjunto de ajustamentos ao último balanço preparado de acordo com os anteriores normativos de contabilidade pública. Em relação às Empresas Públicas Reclassificadas (EPR) que transitam do SNC para o SNC-AP, estima-se os ajustamentos de transição não sejam significativos, dada a consistência destes dois modelos contabilísticos ao nível da contabilidade financeira.

1.1.2 A este respeito teremos de considerar o que consta no artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, e o presente Capítulo, o qual teve em consideração a IPSAS 33 – Primeira Adoção das IPSAS[1] e a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 3, que integra o SNC.

1.1.3 Nesse sentido, o artigo 14.º acima referido indica, no n.º 1, que durante o ano de 2016 todas as entidades públicas devem assegurar as condições e tomar as decisões necessárias para a transição para o SNC-AP. Já o n.º 2 estabelece que as entidades públicas que adotam o SNC-AP pela primeira vez devem:

- Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento é exigido pelas Normas de Contabilidade Pública;
- Reconhecer itens como ativos apenas se os mesmos forem permitidos pelas Normas de Contabilidade Pública;
- Reclassificar itens que foram reconhecidos de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade Pública, ou planos setoriais, numa categoria, mas de acordo com as Normas de Contabilidade Pública pertencem a outra categoria;
- Aplicar as Normas de Contabilidade Pública na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.

1.1.4 Os n.ºs 3 e 4 estabelecem que os ajustamentos resultantes da mudança das políticas contabilísticas que se verifiquem devem ser reconhecidos no saldo de resultados transitados no período em que os itens são reconhecidos e mensurados e as entidades públicas devem reconhecer ainda os correspondentes ajustamentos no período comparativo anterior.

1.1.5 Ao nível da contabilidade orçamental também se mostra necessário efetuar os registos iniciais na Classe 0 relativos a:

- Liquidações transitadas de períodos anteriores;
- Receita de períodos futuros;
- Compromissos a transitar;
- Obrigações a transitar; e
- Despesa de períodos futuros.

[1] A IPSAS 33 pode ser consultada em: https://www.ifac.org/publications-resources/international-public-sector-accounting-standard-33

1.2 Conceitos

1.2.1 Quer para o regime geral quer para o regime simplificado, são relevantes as seguintes definições a considerar na transição para as NCP 1 a 25:

Termo	Definição
Base de contabilidade anterior	É a base de contabilidade utilizada antes da adoção das NCP. A mesma pode ser a base de caixa, a base do acréscimo ou uma versão modificada da base de caixa ou do acréscimo
Balanço de abertura de acordo com as NCP	É o balanço de uma entidade à data de transição para as NCP
Custo considerado	É a quantia usada como substituto para o custo ou para o custo depreciado numa data determinada. Uma depreciação ou amortização posterior assume que a entidade tinha inicialmente reconhecido o ativo ou o passivo numa determinada data e que o seu custo era igual ao custo considerado
Data de transição para as NCP	É a data de início do primeiro período para o qual a entidade apresenta as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCP
Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA) anteriores	Correspondem à base de contabilidade que um adotante pela primeira vez utilizava imediatamente antes de adotar as NCP
Primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCP	São as primeiras demonstrações financeiras anuais em que uma entidade adotou as NCP

1.3 Regime Geral

1.3.1 Neste ponto será abordada a elaboração do balanço de abertura em 2017 de acordo com o SNC-AP, apresentando orientações gerais, o modo de apresentação de informação comparativa relativa a 2016 no balanço e demonstração dos resultados referentes a 2017 e as divulgações específicas ao processo de transição.

Apresentação e divulgações

1.3.2 As primeiras demonstrações financeiras de uma entidade preparadas de acordo com o SNC-AP devem incluir o ano anterior como informação comparativa sem necessidade de reexpressar a mesma de acordo com as NCP relevantes, utilizando os modelos abaixo apresentados.

1.3.3 A NCP 1 contém um conjunto de divulgações que devem ser efetuadas no ano de transição. Assim, no primeiro período de relato em que a entidade aplica pela primeira vez o SNC-AP, deve ser feita a divulgação do que se segue:

(a) Forma como a transição dos normativos anteriores para as NCP afetou a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa relatados;

(b) Reconciliação do património líquido relatado segundo os normativos anteriores com o património líquido segundo as NCP, entre a data de transição para as NCP e o final do

último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais, elaboradas segundo os normativos anteriores;

(c) Reconciliação do resultado relatado segundo os normativos anteriores, relativo ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais, com o resultado segundo as NCP relativo ao mesmo período;

(d) Reconhecimento ou reversão, pela primeira vez, de perdas por imparidade ao preparar o balanço de abertura de acordo com as NCP (divulgações que, de acordo com o ponto 9 do modelo de notas previsto na NCP 1, seriam exigidas se o reconhecimento dessas perdas por imparidade ou reversões tivesse ocorrido no período que começa na data de transição para as NCP);

(e) Distinção, nas reconciliações das alíneas (b) e (c), entre correção de erros cometidos em períodos anteriores e alterações às políticas contabilísticas segundo os normativos anteriores (se aplicável);

(f) Se as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCP são (ou não são) as primeiras demonstrações financeiras apresentadas.

Esta informação não precisa de ser divulgada em períodos posteriores.

1.3.4 As reconciliações acima referidas devem ser mostradas num mapa com o seguinte modelo:

Quadro 1: Reconciliação para o balanço de abertura de acordo com o SNC-AP

RUBRICAS DO BALANÇO (1)	Valores conforme normativo anterior 31/12N-1 (2)	Reconhe-cimento (3)	Desreco-nhecimento (4)	Critério de mensura-ção (5)	Imparidades/reversões (6)	Outros (7)	Erros (8)	Reclassifi-cações (9)	SNC-AP 01/01/N (10)= (2)+…+(9)
ATIVO									
ATIVOS NÃO CORRENTES									
Ativos fixos tangíveis									
Propriedades de investimento									
Ativos intangíveis									
Ativos biológicos									
Participações financeiras									
Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis									
Acionistas/sócios/associados									
Outros ativos financeiros									
Ativos por impostos diferidos									
ATIVOS CORRENTES									
Inventários									
Ativos biológicos									
Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis									
Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis obtidos									
Clientes, contribuintes e utentes									
Estado e outros entes públicos									
Acionistas/sócios/associados									
Outras contas a receber									
Diferimentos									
Ativos financeiros detidos para negociação									
Outros ativos financeiros									
Caixa e depósitos									

RUBRICAS DO BALANÇO (1)	Valores conforme normativo anterior 31/12N-1 (2)	Reconhe-cimento (3)	Desreco-nhecimento (4)	Critério de mensura-ção (5)	Imparidades/reversões (6)	Outros (7)	Erros (8)	Reclassifi-cações (9)	SNC-AP 01/01/N (10)= (2)+...+(9)
PATRIMÓNIO LÍQUIDO									
Património/Capital									
Ações (quotas) próprias									
Outros instrumentos de capital próprio									
Prémios de emissão									
Reservas									
Resultados transitados									
Ajustamentos em ativos financeiros									
Excedentes de revalorização									
Outras variações no património líquido									
Resultado líquido do período									
Dividendos antecipados									
Interesses que não controlam									
PASSIVO									
PASSIVO NÃO CORRENTE									
Provisões									
Financiamentos obtidos									
Fornecedores de investimentos									
Responsabilidades por benefícios pós-emprego									
Passivos por impostos diferidos									
Outras contas a pagar									
PASSIVO CORRENTE									
Credores por transferências e subsídios não reembolsáveis concedidos									
Fornecedores									
Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes									
Estado e outros entes públicos									
Acionistas/sócios/associados									
Financiamentos obtidos									
Fornecedores de investimentos									
Outras contas a pagar									
Diferimentos									
Passivos financeiros detidos para negociação									
Outros passivos financeiros									

Notas:

(1) Descrição idêntica ao modelo do Balanço do SNC-AP apresentado no apêndice à NCP 1.

(2) Referir em nota o normativo utilizado no ano anterior à primeira aplicação do SNC-AP (POCP/POCAL/POC-MS/POC-Educação/POCISSSS/SNC ou outro).

(3) a (7) Ajustamentos que consistem em alterações nas rubricas do ativo e do passivo, resultantes de alterações de políticas contabilísticas, com consequências no valor da rubrica de «Resultados Transitados» do património líquido (alterações modificativas).

(3) Por exemplo, reconhecimento de ativos não correntes pela aplicação do conceito de ativo previsto na estrutura conceptual, reconhecimento de certos passivos relativos a provisões, locações financeiras e acordos de concessão de serviços.

(4) Por exemplo, despesas de investigação e desenvolvimento, bem como despesas relativas a alterações de regulamentos e estatutos, que deixam de ser consideradas ativos intangíveis, passando a ser considerados gastos.

(5) Por exemplo, uma propriedade de investimento antes mensurada ao custo e que pode passar para o modelo do justo valor; ou inventários antes mensurados noutra fórmula de custeio que não o custo médio ponderado.

(6)	Por exemplo, reconhecimento, pela primeira vez, de perdas por imparidade em ativos fixos tangíveis não geradores de caixa (e.g. bens de domínio público), quando a quantia recuperável do potencial de serviço a eles associado, é inferior à respetiva quantia escriturada e a diferença é materialmente relevante.
(7)	Rubrica residual.
(8)	Consistem em alterações às rubricas do balanço, com consequências no património líquido (alterações modificativas), devido ao facto de certas transações não terem sido devidamente registadas no sistema contabilístico anterior. Por exemplo, ativos fixos antes ainda não reconhecidos.
(9)	Consistem em alterações de classificação de rubricas, podendo ser permutativas (provocando alteração de classificação no mesmo agregado) ou modificativas (implicando alteração do valor do património líquido). Um exemplo das primeiras pode ser uma reclassificação de um investimento num imóvel antes classificado como investimento financeiro e que, à luz do SNC-AP, passam a propriedade de investimento. Outro exemplo pode ser a reclassificação dos bens de domínio público, antes numa rubrica própria e que, à luz do SNC-AP, integram os ativos fixos tangíveis. Exemplo das segundas é a reclassificação das transferências e subsídios de capital para investimentos depreciáveis, dos proveitos diferidos antes no passivo, para outras variações (transferências e subsídios de capital) no património liquido. Esta reclassificação acontece apenas para as transferências e subsídios que, de acordo com a NCP 14, sejam sem condições ou já tenham cumprido as condições para poderem ser reconhecidos como rendimento.
(10)	Corresponde aos valores a inscrever no balanço de abertura (01/01/N, sendo N o primeiro ano de aplicação do SNC-AP).

Balanço de abertura com o SNC-AP

1.3.5 As políticas contabilísticas que uma entidade usa no seu balanço de abertura de acordo com as NCP podem diferir daquelas que usou para a mesma data usando os seus PCGA anteriores. Os ajustamentos resultantes derivam de acontecimentos e transações anteriores à data de transição para as NCP. Nesse sentido, os ajustamentos decorrentes da transição para o SNC-AP devem ser reconhecidos em conta especificamente criada para o efeito, a conta 564 – Ajustamentos de transição para o SNC-AP.

Informação comparativa

1.3.6 Nas primeiras demonstrações financeiras preparadas de acordo com o SNC-AP, a informação relativa ao ano anterior poderá basear-se no POCP ou planos setoriais, através de uma mera conversão dos saldos para as contas e rubricas das demonstrações financeiras de acordo com o SNC-AP, utilizando o seguinte modelo para o balanço:

Quadro 2: Modelo de balanço para a primeira prestação de contas em SNC-AP

RUBRICAS	NOTAS	SNC-AP 31/12/2017	Normativo anterior 31/12/2016
ATIVO			
Ativo não corrente			
Ativos fixos tangíveis			
Propriedades de investimento			
Ativos intangíveis			
Ativos biológicos			
Participações financeiras			
Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis			
Acionistas/sócios/associados			
Outros ativos financeiros			
Ativos por impostos diferidos			
Ativo corrente			
Inventários			
Ativos biológicos			
Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis			
Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis			
Clientes, contribuintes e utentes			
Estado e outros entes públicos			
Acionistas/sócios/associados			
Outras contas a receber			
Diferimentos			
Ativos financeiros detidos para negociação			
Outros ativos financeiros			
Caixa e depósitos			
Total do ativo			
PATRIMÓNIO LÍQUIDO			
Património/Capital			
Ações (quotas) próprias			
Outros instrumentos de capital próprio			
Prémios de emissão			
Reservas			
Resultados transitados			
Ajustamentos em ativos financeiros			
Excedentes de revalorização			
Outras variações no património líquido			
Resultado líquido do período			
Dividendos antecipados			
Interesses que não controlam			
Total do Património Líquido			
PASSIVO			
Passivo não corrente			
Provisões			
Financiamentos obtidos			
Fornecedores de investimentos			
Responsabilidades por benefícios pós-emprego			
Passivos por impostos diferidos			
Outras contas a pagar			
Passivo corrente			
Credores por transferências e subsídios não reembolsáveis concedidos			
Fornecedores			
Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes			
Estado e outros entes públicos			
Acionistas/sócios/associados			
Financiamentos obtidos			
Fornecedores de investimentos			
Outras contas a pagar			
Diferimentos			
Passivos financeiros detidos para negociação			
Outros passivos financeiros			
Total do Passivo			
Total do Património Líquido e Passivo			

1.3.7 A demonstração de resultados relativa ao ano de 2017 tem a seguinte estrutura:

Quadro 3: Modelo de demonstração dos resultados para a primeira prestação de contas em SNC-AP

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	SNC-AP 31/12/2017	Normativo anterior 31/12/2016
Impostos, contribuições e taxas			
Vendas			
Prestações de serviços e concessões			
Transferências correntes e subsídios à exploração e subsídios correntes obtidos			
Variações nos inventários da produção			
Trabalhos para a própria entidade			
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas			
Fornecimentos e serviços externos			
Gastos com pessoal			
Transferências e subsídios concedidos			
Prestações sociais			
Imparidade de inventários (perdas/reversões)			
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)			
Provisões (aumentos/reduções)			
Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)			
Aumentos/reduções de justo valor			
Outros rendimentos e ganhos			
Outros gastos e perdas			
Resultados antes de depreciações e gastos de financiamento			
Gastos/reversões de depreção e amortização			
Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)			
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento)			
Juros e rendimentos similares obtidos			
Juros e gastos similares suportados			
Resultado antes de impostos			
Imposto sobre o rendimento			
Resultado líquido do período			
Resultado líquido do período atribuível a: (2)			
Detentores do capital da entidade-mãe			
Interesses que não controlam			

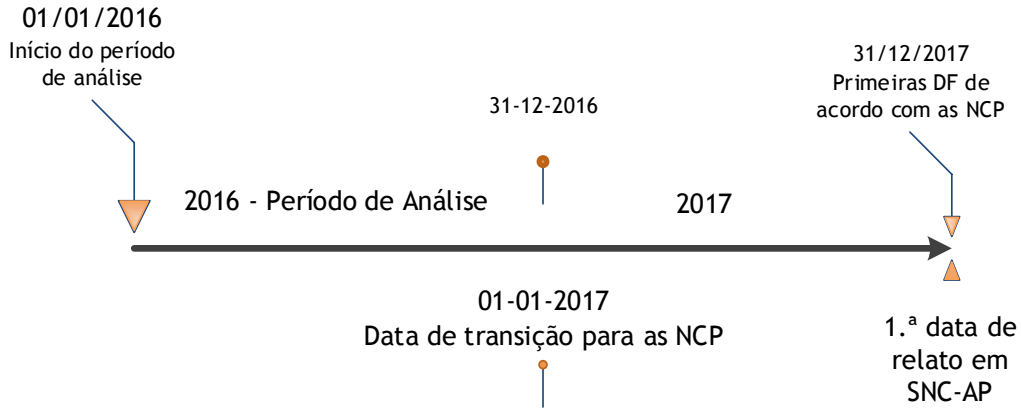
1.3.8 Esta opção de não obrigar as entidades a reexpressar o comparativo de acordo com o SNC-AP implica a perda de comparabilidade entre 2016 e 2017, sendo a mesma retomada com as demonstrações financeiras para 2018. Numa análise custo benefício, concluímos que a apresentação do ano de 2016 de acordo com os requisitos das NCP relativas ao subsistema da contabilidade financeira imporia custos adicionais aos benefícios a obter.

1.3.9 Esta opção está prevista na IPSAS 33 – *First-Time Adoption of Accrual Basis IPSASs* que a CNC entendeu incorporar na transição para o SNC-AP.

1.3.10 A decisão de apresentar informação comparativa em SNC-AP afeta não só a extensão da informação apresentada, mas também a data de adoção do SNC-AP. Por exemplo, se a decisão passar por apresentar informação comparativa relativa ao ano de 2016, a data de adoção das NCP será o início do período comparativa, ou seja, 1 de janeiro de 2016.

1.3.11 Deste modo, as datas relevantes para a transição para o SNC-AP são as seguintes:

Figura 1: Datas relevantes na transição para o SNC-AP



Utilização do justo valor como custo considerado

1.3.12 Quando não está disponível informação fiável sobre o custo, na transição par as NCP uma entidade pode escolher a mensuração ao justo valor dos seguintes ativos ou passivos, considerando esse justo valor como custo considerado:

(a) Inventários (NCP 10);

(b) Propriedades de investimento, se a entidade escolher o modelo do custo previsto na NCP 8);

(c) Ativos fixos tangíveis (NCP 5);

(d) Ativos intangíveis, que não aqueles gerados internamente e que cumpram:

(i) Os critérios de reconhecimento previstos na NCP 3, exceto quanto à mensuração do custo com fiabilidade;

(ii) Os critérios associados à existência de um mercado ativo que proporcione informação para a determinação do justo valor.

(e) Instrumentos financeiros (NCP 18);

(f) Ativos de concessão de serviços (NCP 4).

1.3.13 A regra é utilizar o custo considerado quando não estiver disponível o custo de aquisição. Contudo, mesmo existindo informação fiável sobre o custo, os prédios rústicos ou urbanos devem ficar mensurados na transição para o SNC-AP pelo seu Valor Patrimonial Tributário (VPT). O VPT constitui um modelo de avaliação de prédios que se considera proporcionar informação que cumpre as características qualitativas da informação financeira previstas na Estrutura Conceptual.

1.4 Regime simplificado

1.4.1 As entidades de menor dimensão e risco orçamental abrangidas pelo regime simplificado previsto no artigo 5º do Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro, aplicarão os mesmos princípios que as entidades do regime geral na transição para o SNC-AP, nos termos acima expostos.

2. SUBSISTEMA DA CONTABILIDADE ORÇAMENTAL

Procedimentos a adotar em 31 de dezembro de 2016 por todas as entidades no sentido da preparação da abertura da contabilidade orçamental de acordo com a NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental.

2.1 Ciclo orçamental da receita

2.1.1 Previsões iniciais – Durante a elaboração da proposta de orçamento para 2017 deve ser incorporada nas previsões iniciais a inscrever de acordo com os classificadores orçamentais uma estimativa das liquidações, emitidas em 2016 ou transitadas de anos anteriores, cuja cobrança previsivelmente só ocorrerá em 2017, sem prejuízo de nestas previsões iniciais também se incluírem os recebimentos de liquidações que irão ser emitidas em 2017, incluindo aquelas que decorrem de contratos já celebrados que produzem liquidações em períodos futuros (constantes do ponto 2.1.3).

A aprovação do orçamento e a transferência para previsões por liquidar dará origem aos seguintes lançamentos contabilísticos:

Débito	Crédito
011 Previsões iniciais	012 Previsões corrigidas
014 Previsões por liquidar	011 Previsões iniciais

2.1.2 Liquidações a transitar – Apurar o montante de liquidações em função dos classificadores orçamentais que à data de relato estão por cobrar, as quais deverão ser objeto de registo no início de 2017 através do seguinte lançamento contabilístico:

Débito	Crédito
0151 Liquidações transitadas	014 Previsões por liquidar

2.1.3 Liquidações de períodos futuros (tendo subjacente a existência de um ativo financeiro presente) – Devem ser objeto de análise os contratos celebrados pela entidade e que implicam o reconhecimento de um ativo financeiro (conta a receber) no subsistema da contabilidade financeira, cuja realização ao nível dos recebimentos associados vai para além do período da celebração do contrato, nos termos contratualmente acordados.

Na presença deste tipo de contratos já reconhecidos e mensurados no subsistema da contabilidade financeira, a parcela das liquidações com incidência em 2017 daria origem ao seguinte lançamento contabilístico:

Débito	Crédito
0152 Liquidações emitidas	014 Previsões por liquidar

As liquidações com incidência em períodos futuros seriam registadas em função do escalonamento plurianual dos recebimentos com base nos seguintes lançamentos contabilísticos:

Débito	Crédito
0321 Liquidações - Período (n+1)	0311 Orçamento - Período (n+1)
0322 Liquidações - Período (n+2)	0312 Orçamento - Período (n+2)
0323 Liquidações - Período (n+3)	0313 Orçamento - Período (n+3)
0324 Liquidações - Período (n+4)	0314 Orçamento - Período (n+4)
0325 Liquidações - Períodos seguintes	0315 Orçamento - Períodos seguintes

Em que no caso, n+1 corresponde a 2018 e assim sucessivamente.

2.1.4 Saldo da gerência anterior – A integração no orçamento da quantia existente em caixa e depósitos à ordem, à data de relato, resultante de operações orçamentais, é efetuada do seguinte modo:

Inscrição através da respetiva alteração orçamental:

Débito	Crédito
01311 Reforços em previsões corrigidas	012 Previsões corrigidas
014 Previsões por liquidar	01312 Reforços em previsões por liquidar

Registo da cobrança do saldo de gerência:

Débito	Crédito
0152 Liquidações emitidas	014 Previsões por liquidar
0171 Recebimentos período	0153 Liquidações recebidas

2.2 Ciclo orçamental da despesa

2.2.1 Dotações iniciais – Durante a elaboração da proposta de orçamento para 2017 deve ser incorporada nas dotações iniciais a inscrever de acordo com os classificadores orçamentais uma estimativa dos compromissos que serão assumidos até ao final de 2016 e cujo pagamento previsivelmente só ocorrerá em 2017, sem prejuízo de nestas dotações iniciais também se incluírem os pagamentos de compromissos que irão ser gerados em 2017, incluindo aqueles de decorrem de contratos já celebrados que produzem compromissos em períodos futuros.

A aprovação do orçamento e a transferência para dotações disponíveis dará origem aos seguintes lançamentos contabilísticos:

Débito	Crédito
022 Dotações corrigidas	021 Dotações iniciais
021 Dotações iniciais	024 Dotações disponíveis

2.2.2 Compromissos a transitar – Apurar o montante dos compromissos em função dos classificadores orçamentais que à data de relato estão por pagar (mesmo que já tenham sido convertidos em dívida a terceiros), os quais deverão ser objeto de registo no início de 2017 através dos seguintes lançamentos contabilísticos:

Débito	Crédito
024 Dotações disponíveis	0251 Cabimentos registados
0252 Cabimentos com compromisso	0261 Compromissos assumidos

2.2.3 Obrigações a transitar – Apurar o montante de contas a pagar em função dos classificadores orçamentais que à data de relato estão por pagar, as quais deverão ser objeto de registo no início de 2017 através do seguinte lançamento contabilístico que pressupõe o registo prévio do respetivo cabimento e compromisso no âmbito do ponto anterior:

Débito	Crédito
0262 Compromissos com obrigação	0271 Obrigações processadas

2.2.4 Compromissos de períodos futuros **–** Devem ser objeto de análise os contratos celebrados pela entidade dos quais resultem responsabilidades de pagamento com incidência em períodos contabilísticos futuros (anos), os quais devem ser registados da seguinte forma:

A parcela dos compromissos a pagar com incidência em 2017 daria origem aos seguintes lançamentos contabilísticos:

Débito	Crédito
024 Dotações disponíveis	0251 Cabimentos registados
0252 Cabimentos com compromisso	0261 Compromissos assumidos

Os compromissos que impliquem pagamentos em períodos futuros seriam registados em função do respetivo escalonamento plurianual com base nos seguintes lançamentos contabilísticos:

Débito	Crédito
0411 Orçamento - Período (n+1)	0421 Compromissos assumidos – Per. (n+1)
0412 Orçamento - Período (n+2)	0422 Compromissos assumidos – Per. (n+2)
0413 Orçamento - Período (n+3)	0423 Compromissos assumidos – Per. (n+3)
0414 Orçamento - Período (n+4)	0424 Compromissos assumidos – Per. (n+4)
0415 Orçamento - Períodos seguintes	0425 Compromissos assumidos - Períodos seguintes

2.2.5 Obrigações de períodos futuros **–** Nos casos em que resulte dos contratos referidos no ponto anterior, para além de compromissos, o reconhecimento de um passivo (contas a pagar) no subsistema da contabilidade financeira no momento do início do contrato, cujo pagamento decorrerá durante os anos seguintes de acordo com datas de vencimento fixadas em plano financeiro subjacente ao contrato, devem ser registadas obrigações de períodos futuros de acordo com o seguinte:

As obrigações que se vencem em 2017 seriam objeto de registo através do seguinte lançamento contabilístico:

Débito	Crédito
0262 Compromissos com obrigação	0271 Obrigações processadas

As obrigações de períodos futuros seriam registadas em função do escalonamento plurianual dos respetivos pagamentos de acordo com as datas de vencimento previstas no plano financeiro, através dos seguintes lançamentos contabilísticos:

Débito	Crédito
0431 Compromissos com obrigação - Período (n+1)	0441 Obrigações - Período (n+1)
0432 Compromissos com obrigação - Período (n+2)	0442 Obrigações - Período (n+2)
0433 Compromissos com obrigação - Período (n+3)	0443 Obrigações - Período (n+3)
0434 Compromissos com obrigação - Período (n+4)	0444 Obrigações - Período (n+4)
0435 Compromissos com obrigação - Período seguintes	0445 Obrigações - Período seguintes

2.3 Operações de tesouraria

2.3.1 Verbas de operações de tesouraria **–** Os meios financeiros líquidos existentes à data de relato resultantes de operações de tesouraria, devem ser registados em subcontas da conta "071 Recebimentos por operações de tesouraria" da NCP 26, atendendo à natureza dessas operações, de acordo com os seguintes lançamentos:

Débito	Crédito
0711 Intermediação de fundos	0791 Recebimentos por operações de tesouraria
0712 Cobrança de receita por conta de outrem	0791 Recebimentos por operações de tesouraria
0713 Constituição e reforço de cauções e garantias	0791 Recebimentos por operações de tesouraria
0714 Cobrança de recursos próprios comunitários	0791 Recebimentos por operações de tesouraria
0719 Outras receitas de operações tesouraria	0791 Recebimentos por operações de tesouraria

Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Tabela 1

Correspondência entre o Plano de Contas Central (POCP, POC-E e POCMS) e o Plano de Contas Central do MF (baseado no Anexo III do SNC-AP)

Nota introdutória:

A correspondência apresentada seguidamente constituirá um elemento de apoio à conversão, em 31 de dezembro de 2016, dos saldos das contas segundo o POCP ou qualquer um dos planos setoriais para o plano de contas baseado no PCM do SNC-AP apresentado no ponto seguinte, o qual se encontra subjacente à recolha de informação contabilística, em suporte eletrónico, por parte do Ministério das Finanças.

Esta correspondência, por via da conversão dos saldos acima referida, facilitará a obtenção das quantias que devem constar da coluna 2 do Quadro 1: Reconciliação para o balanço de abertura de acordo com o SNC-AP, assim como da coluna "Normativo anterior 31/12/2016" constante do Quadro 2: Modelo de balanço para a primeira prestação de contas em SNC-AP e do Quadro 3: Modelo de demonstração dos resultados para a primeira prestação de contas em SNC-AP, apresentados no Capítulo 2.

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre o Plano de Contas Central (POCP, POC-E e POCMS) e o Plano de Contas Central do MF (baseado no Anexo III do SNC-AP)

Plano de Contas Central (referência POCP, POC-E e POCMS)		Plano de Contas Central novo (referência SNC-AP)
Descrição	Código	Código
Caixa	11	111+117+118
Depósitos em Instituições Financeiras	12	122+2512+1312+1322+1332
Conta no Tesouro	13	121+1311+1321+1331
Títulos Negociáveis	15	
Acções	151	1423
Obrigações e títulos de participação	152	14291
Títulos de dívida pública	153	
Bilhetes do tesouro	1531	1421
Obrigações do tesouro	1532	1421
Outros	1533	1421
Outros títulos	159	1411+1412+1422+1424+1431+1432+14291
Outras Aplicações de Tesouraria	18	
Unidades de Participação em Fundos de Investimento	181	1423
Mobiliários	1811	1423
Imobiliários	1812	1423
Outras	189	1431+1432
Provisões para Aplicações de Tesouraria	19	
Títulos Negociáveis	195	
Acções	1951	19
Obrigações e títulos de participação	1952	19
Títulos de dívida pública	1953	19
Outros títulos	1959	19
Outras Aplicações de Tesouraria	198	
Unidades de Participação em Fundos de Investimento	1981	19
Outras	1989	19
Clientes, contribuintes e utentes	21	
Clientes c/c	211	211
Contribuintes c/c	212	2131+2132+2133+2134+2139
Utentes c/c	213	2141+2142+2149
Clientes, contribuintes e utentes - títulos a receber	214	212
Clientes, contribuintes e utentes de cobrança duvidosa	218	2151+2152+2153
Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes	219	2181+2182+2183
Fornecedores	22	
Fornecedores, c/c	221	221
Fornecedores - Títulos a Pagar	222	222
Facturas em Recepção e Conferência	228	225+2712
Adiantamento a fornecedores	229	228
Empréstimos Obtidos	23	
Em moeda nacional	231	
De Curto Prazo	2311	
Titulados	23111	252
Não Titulados	23112	2041+2511+2531+2532+254+2551+2559+259
De médio e longo prazo	2312	
Titulados	23121	252
Não Titulados	23122	20421+20422+2511+2531+2532+254+2551+2559+259
Em moeda estrangeira	232	
De curto prazo	2321	
Titulados	23211	252
Não Titulados	23212	2041+2511+2531+2532+254+2551+2559+259
De médio e longo prazos	2322	
Titulados	23221	252
Não Titulados	23222	20421+20422+2511+2531+2532+254+2551+2559+259

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre o Plano de Contas Central (POCP, POC-E e POCMS) e o Plano de Contas Central do MF (baseado no Anexo III do SNC-AP)

Plano de Contas Central (referência POCP, POC-E e POCMS)		Plano de Contas Central novo (referência SNC-AP)
Descrição	Código	Código
Estado e outros entes públicos	24	24
Imposto sobre o Rendimento	241	2411+2412+2413+2414+2415+2416+2417
Retenção de Impostos sobre Rendimentos	242	
Trabalho Dependente	2421	2421
Trabalho Independente	2422	2422
Capitais	2423	2423
Prediais	2424	2424
Pensões	2425	2429
Sobre Outros Rendimentos	2429	2429
Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)	243	
IVA - Apuramento	2435	2435
IVA - A pagar	2436	2436
IVA - A recuperar	2437	2437
Restantes Impostos	244	
Imposto de Selo	2441	244
Outros	2449	244+246
Contribuições para a Segurança Social	245	245
ADSE	2451	
ADSE - Entidade Patronal	24511	24522
ADSE - Beneficiários	24512	24521
Caixa Geral de Aposentações	2452	
Caixa Geral de Aposentações - Entidade Patronal	24521	24512
Caixa Geral de Aposentações - Beneficiários	24522	24511
Segurança Social - Regime Geral	2453	
Segurança Social - Regime Geral - Entidade Patronal	24531	24512
Segurança Social - Regime Geral - Beneficiários	24532	24511
Outros Subsistemas de Saúde	2454	
Outros Subsistemas de Saúde - Entidade Patronal	24541	24522
Outros Subsistemas de Saúde - Beneficiários	24542	24521
Segurança Social - Retenção Fornecedores	2455	2459
Segurança Social - Independentes - Entidade Patronal	2456	24512
Outras Contribuições	2458	
Outras Contribuições - Entidade Patronal	24581	2459
Outras Contribuições - Beneficiários	24582	2459
DGCI	246	
DGCI - Retenção Dívidas - Fornecedores	2461	
DGCI - Retenção Dívidas - Pessoal	2462	
Outras Tributações	249	246+249

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre o Plano de Contas Central (POCP, POC-E e POCMS) e o Plano de Contas Central do MF (baseado no Anexo III do SNC-AP)

Plano de Contas Central (referência POCP, POC-E e POCMS)		Plano de Contas Central novo (referência SNC-AP)
Descrição	Código	Código
Outros devedores e credores	26	
Fornecedores de imobilizado	261	
Fornecedores de imobilizado, c/c	2611	
Fornecedores de Imobilizado - c/c - CP	26111	2711
Fornecedores de Imobilizado - c/c - MLP	26112	2711
Fornecedores de imobilizado - Títulos a Pagar	2612	
Fornecedores de Imobilizado - Títulos a Pagar - CP	26121	2711
Fornecedores de Imobilizado - Títulos a Pagar - MLP	26122	2711
Fornecedores de Imobilizado - Leasing	2613	
Fornecedores de Imobilizado - Leasing CP	26131	25131+25132+25133+25134+25135+25136+25137+25138+25139
Fornecedores de Imobilizado - Leasing MLP	26132	25131+25132+25133+25134+25135+25136+25137+25138+25139
Adiantamento a fornecedores de imobilizado	2619	2713
Pessoal	262	
Pessoal - Remunerações e Abonos	2621	2310+2311+2312+2380+2381+2382
Pessoal - Adiantamentos e Similares	2623	2320+2321+2322
Pessoal - Abonos de carácter social	2629	2380+2381+2382
Descontos para Outras Entidades	263	278929
Descontos para Outras Entidades - Sindicatos	2631	278929
Desconto para Outras Entidades - Seguradoras de Saúde	2638	278929
Desc. Para Outras Ent. - Seg. - Saúde - Ent. Patronal	26381	278929
Desc. Para Outras Ent. - Seg. - Saúde - Beneficiários	26382	278929
Descontos para Outras Entidades - Outros	2639	278929
Devedores e Credores do grupo	264	
Devedores do grupo	2641	
Credores do grupo	2642	
Consultores, Assessores e Intermediários	267	278929
Devedores e Credores Diversos	268	
Devedores Diversos	2683	201+205+2091+2701+2772+2781+278911+278919
Credores Diversos	2688	
Credores Diversos - Aq. de Forn. e Serv. Externos	26881	278929
Credores Diversos - Juros e Outros Encargos Banc.	26882	278929
Transferências Correntes	26883	
Transferências Correntes - Ad. Públicas	268831	202+2092
Transferência Correntes - Outras	268832	202+2092
Subsídios	26884	202+2092
Transferências de Capital	26885	
Transferências de Capital - Ad. Públicas	268851	202+2092
Transferências de Capital - Outras	268852	202+2092
Outras Pensões	26886	278929
Seguros - Pessoal	26887	278929
Credores por prestação de cuidados de saúde	26888	278929
Credores Diversos - Outros	26889	206+2370+2371+2372+2702+2771+2782+2783+2784+278921+278929
Adiantamentos por Contas de Vendas	269	276
Acréscimos e diferimentos	27	
Acréscimos de proveitos	271	
Juros a receber e outros proveitos financeiros	2711	27211
Outros Acréscimos de proveitos	2719	27201+27202+27203+27209+27219
Custos diferidos	272	2811+2819
Acréscimos de custos	273	
Remunerações a Liquidar	2732	27221
Juros a liquidar e outros custos financeiros	2733	27222
Outros acréscimos de custos	2739	27229
Proveitos diferidos	274	
Subsídios para investimentos	2745	2822+5931
Outros Proveitos Diferidos	2749	2821+2822+28231+28232+282401+282402+282403+282404+282405+282406+282407+282408+282409+282499+2829

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre o Plano de Contas Central (POCP, POC-E e POCMS) e o Plano de Contas Central do MF (baseado no Anexo III do SNC-AP)

Plano de Contas Central (referência POCP, POC-E e POCMS)		Plano de Contas Central novo (referência SNC-AP)
Descrição	Código	Código
Empréstimos concedidos	28	
Em moeda nacional	281	
De curto prazo	2811	2031
De médio e longo prazos	2812	20321+20322
Em moeda estrangeira	282	
De curto prazo	2821	2031
De médio e longo prazos	2822	20321+20322
Provisões	29	
Para cobranças duvidosas	291	2191+2192+2193+229+239+2691+2692+2693+2694+279
Para riscos e encargos	292	2911+2912+2913+292+293+294+295+296+297+298
Compras	31	
Mercadorias	312	3111+3112+3113+3114+3117+3119
Matérias primas, subsidiárias e de consumo	316	3121+3122+3123+3124+3125+3129+3131+3132
Devolução de compras	317	317
Descontos e abatimentos em compras	318	318
Mercadorias	32	321+322+323+324+325+326+327+328+329
Produtos Acabados e Intermédios	33	340+341+342+343+344+346+348
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	34	351+352
Produtos e Trabalhos em Curso	35	36
Matérias primas, subsidiárias e de consumo	36	331+332+333+334+335+336+338+3711+3712
Adiantamentos por Contas de Compras	37	
Mercadorias	372	391
Matérias primas, subsidiárias e de consumo	376	391+3921
Regularização de existências	38	
Mercadorias	382	382
Produtos Acabados e Intermédios	383	384
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	384	385
Matérias primas, subsidiárias e de consumo	386	383+387
Provisões para depreciação de existências	39	
Mercadorias	392	329
Produtos Acabados e Intermédios	393	3490+3491+3492+3493+3494+3496+3498
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	394	3591+3592
Produtos e trabalhos em curso	395	Conta 36 não está desagregada
Matérias primas, subsidiárias e de consumo	396	3391+3392+3393+3394+3395+3396+3398
Investimentos financeiros	41	41
Partes de capital	411	4111+4112+4121+4122+4131+4132+4141
Obrigações e títulos de participação	412	41519
Empréstimos de Financiamento	413	4113+4123+4133+4142
Investimentos em imóveis	414	42
Terrenos e Recursos Naturais	4141	4201+421
Edifícios e outras construções	4142	4202+422
Outras aplicações financeiras	415	
Depósitos em Instituições Financeiras	4151	1322
Titulos da Divida Pública	4152	41511
Outros Titulos	4153	41519
Fundos	4154	41512
Imobilizações corpóreas	42	
Terrenos e Recursos Naturais	421	4311+4312+4313+4319
Edificios e Outras Construções	422	4321+4322+4323+4324+4325+4329
Equipamento Básico	423	3721+3722+4331+4332+4333+4334+4335+4336+4337+4338+4339
Equipamento Transportes	424	4341+4342+4343+4344+4348+4349
Ferramentas e Utensilios	425	4371+4379
Equipamento Administrativo	426	4351+4352+4353+4359
Taras e Vasilhames	427	4374
Outras Imobilizações Corpóreas	429	4372+4373+4379+4361+4362+4363+4369
Imobilizações incorpóreas	43	
Despesas de Instalação	431	
Despesas de Investigação e de Desenvolvimento	432	442
Propriedade Industrial e Outros Direitos	433	444+440+443+446

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre o Plano de Contas Central (POCP, POC-E e POCMS) e o Plano de Contas Central do MF (baseado no Anexo III do SNC-AP)

Plano de Contas Central (referência POCP, POC-E e POCMS)		Plano de Contas Central novo (referência SNC-AP)
Descrição	Código	Código
Custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	61	
Mercadorias	612	6111+6112+6113+6114+6117+6119
Matérias primas, subsidiárias e de consumo	616	6121+6122+6123+6124+6125+6126+6129
Outros Custos mercadorias vendidas e das matérias consumidas	619	6119+6129+613
Fornecimentos e serviços externos	62	62
Subcontratos	621	6211+6212+6213+6214+6215+6216+6217+6218+6219
Fornecimentos e serviços	622	
Electricidade	62211	6241
Combustíveis	62212	6242
Água	62213	6243
Outros Fluidos	62214	6248
Ferramentas e Utensílios de Desgaste Rápido	62215	6231
Livros e Documentação Técnica	62216	6232
Material de escritório	62217	6233
Artigos para Oferta	62218	6234
Rendas e alugueres	62219	6261
Despesas de Representação	62221	6266
Comunicação	62222	6262
Seguros	62223	6263
Royalties	62224	6264
Transportes de Mercadorias	62225	6253
Transportes de Pessoal	62226	6252
Deslocações e Estadas	62227	6251
Comissões	62228	62251+62252
Honorários	62229	62241+62242+62243+62249
Contencioso e Notariado	62231	6265
Conservação e reparação	62232	62261+62262+62268
Publicidade e Propaganda	62233	6222
Limpeza,Higiene e Conforto	62234	6267
Vigilância e Segurança	62235	6223
Trabalhos especializados	62236	62211+62212+62213+62214+62215+62216+62217+62219
Outros Fornecimentos e Serviços	62298	6228+6235+6236+6237+6238+6239+6254+6255+6258+6268
Transferências correntes concedidas e prestações sociais	63	
Transferências correntes concedidas	631	601
Subsídios correntes concedidos	632	602
Prestações Socias	633	603
Outras	638	607
Custos com o pessoal	64	
Remunerações dos órgãos directivos	641	
Remunerações base	6411	63011+63111
Subsídio de férias e de natal	6412	63012+63112+63013+63113
Suplementos de remunerações	6413	63014+63015+63016+63114+63115+63116+63117
Prestações sociais directas	6414	6391+6392+63931+63932+6394+6395+6396+6397+6398+6399
Outras Remunerações	6419	63019+63021+63022+63023+63028+63029+63119+63121+63122 +63123+63124+63128+63129
Remunerações do pessoal	642	
Remunerações base do pessoal	6421	632111+632112+632113+632114+632115+632116+632117+632119
Suplementos de remunerações	6422	63214+63215+63216+63217
Prestações sociais directas	6423	6391+6392+63931+63932+6394+6395+6396+6397+6398+6399
Subsídio de férias e de natal	6424	63212+63213
Outras Remunerações	6429	63219+632201+632202+632203+632204+632205+632206+632207 +632208+632209+632299
Pensões	643	6332
Prémios para Pensões	644	6331
Encargos sobre remunerações	645	635
Assistência na Doença dos Funcionários Públicos	6451	6352
Segurança Social dos Funcionários Publicos-CGA	6452	6351
Segurança Social - Regime Geral	6453	6351
Outros Encargos sobre Remunerações	6458	6359
Seguro de Acidentes no Trabalho e doenças profissionais	646	6363
Encargos Sociais Voluntários	647	6372
Outros custos com o pessoal	648	638
Rescisões por Mútuo Acordo	6481	63422
Outros	6489	6340+6341+63421+63429+6361+6362+6369+6371+6379+6381+6382 +6383+6384+6389

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre o Plano de Contas Central (POCP, POC-E e POCMS) e o Plano de Contas Central do MF (baseado no Anexo III do SNC-AP)

Plano de Contas Central (referência POCP, POC-E e POCMS)		Plano de Contas Central novo (referência SNC-AP)
Descrição	Código	Código
Outros custos e perdas operacionais	65	
Impostos e Taxas	651	6811+68121+68122+68129+6813
Quotizações	652	6883
Despesas com propriedade industrial	653	
Outros custos e perdas operacionais	658	6884+6885
Amortizações do exercício	66	
Imobilizações corpóreas	662	
Terrenos e Recursos Naturais	6621	6421
Edificios e Outras Construções	6622	6422
Equipamento Básico	6623	6423
Equipamento Transportes	6624	6424
Ferramentas e Utensilios	6625	6427
Equipamento Administrativo	6626	6425
Taras e Vasilhames	6627	6427
Outras Imobilizações Corpóreas	6628	6426+6427
Imobilizações incorpóreas	663	
Despesas de Instalação	6631	
Despesas de Investigação e de Desenvolvimento	6632	6432
Propriedade Industrial e Outros Direitos	6633	6433+6434+6436
Bens de domínio público	665	
Terrenos e Recursos Naturais	6651	6420
Edificios	6652	6420
Outras Construções e Infra-estruturas	6653	6420
Infra-estruturas e Equipamento de natureza militar	6654	6420
Bens do património histórico, artístico cultural	6655	6420
Outros Bens do Domínio Público	6659	6420
Provisões do exercício	67	
Para cobranças duvidosas	671	6511+6512
Para riscos e encargos	672	6711+6712+6713+672+673+674+675+676+677+678
Para depreciação de existências	673	
Mercadorias	6732	652
Produtos Acabados e Intermédios	6733	652
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	6734	652
Produtos e Trabalhos em curso	6735	652
Matérias primas, subsidiárias e de consumo	6736	652
Outras	679	653

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre o Plano de Contas Central (POCP, POC-E e POCMS) e o Plano de Contas Central do MF (baseado no Anexo III do SNC-AP)

Plano de Contas Central (referência POCP, POC-E e POCMS)		Plano de Contas Central novo (referência SNC-AP)
Descrição	Código	Código
Custos e perdas financeiros	68	
Juros suportados	681	69101+69102+6911+69121+69122+69123+69124+69125+69126 +69127+69128+69129+69131+69132+69139+69181+69182
Perdas em empresas filiais e associadas	682	6851+6852+6853+6858
Amortizações de investimentos em imóveis	683	
Terrenos e Recursos Naturais	6831	6412+6411+6414
Edifícios e outras construções	6832	6413+6411+6414
Provisões para aplicações financeiras	684	
Titulos Negociaveis	6841	653
Outras Aplicações deTesouraria	6842	653
Partes de Capital	6843	653
Obrigações e Titulos de Participação	6844	653
Outras Aplicações Financeiras	6848	653
Diferenças de Câmbio Desfavoráveis	685	6887+6921+6928
Perdas na Alienação de Aplicações de Tesouraria	687	6886
Outros custos e perdas financeiros	688	
Serviços Bancários	6881	
Outros	6888	682+6861+6862+6863+6868+6981+6988
Custos e perdas extraordinários	69	
Transferências de capital concedidas	691	604+605+606+608+609
Dividas Incobráveis	692	683
Perdas em existências	693	
Sinistros	6931	6841
Quebras	6932	6842
Outras	6938	6848
Perdas em imobilizações	694	
Alienação de Investimentos Financeiros	6941	68711
Alienação de Imobilizações Corpóreas	6942	68712
Alienação de Imobilizações Incorpóreas	6943	68713
Sinistros	6944	6872
Abates	6945	6873
Outras	6948	6874+6878
Multas e penalidades	695	
Multas Fiscais	6951	68891
Multas não Fiscais	6952	68891
Outras Penalidades	6958	68891
Aumentos de amortizações e de provisões	696	
Amortizações	6961	654+655+656+657
Provisões	6962	
Correcções relativas a exercícios anteriores	697	
Restituições	6971	688111+688112+688113+688114+688115+688116+688117+688118 +688119+688121+688122+688123+688124+688125+688126+688127 +688129+688131+688139
Outras Correcções	6979	68814+68815+68816+68819
Outros custos e perdas extraordinárias	698	
Diferenças de câmbio extraordinárias	6982	
Outros não especificados	6988	68821+68822+68892

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre o Plano de Contas Central (POCP, POC-E e POCMS) e o Plano de Contas Central do MF (baseado no Anexo III do SNC-AP)

Plano de Contas Central (referência POCP, POC-E e POCMS)		Plano de Contas Central novo (referência SNC-AP)
Descrição	Código	Código
Vendas e prestações de serviços	71	
Vendas	711	711+71201+71202+71203+71204+71205+71206+71207+71208+71299 +713+714+717+718
Prestações de serviços	712	7201+7202+7203+7204+720501+720502+720503+720504+720505 +720506+720507+720508+720509+720599+7206+7207+72081+72082 +72083+72084+7209+7210+7211+7212+7213+7214+7299
Impostos e Taxas	72	
Impostos directos	721	70101+70102+70103+70104+70105+701061+701062+70107+70199
Impostos indirectos	722	70201+70202+70203+70204+70205+70206+70207+70208+70209 +70210+70211+70212+70213+70214+70299
Contribuições para Seg.Social	723	70311+70312+70313+70314+70319+70321+70322+7039
Taxas, multas e outras penalidades	724	704
Taxas	7241	704101+704102+704103+704104+704105+704106+704107+704108 +704109+704110+704111+704112+704113+704114+704115+704116 +704117+704118+704119+704120+704121+704122+704123+704199 +7042+704301+704302+704303+704304+704305+704306+704307 +704308+704309+704310+704399
Multas e outras penalidades	7242	70441+70442+70443+70444+70449
Reembolsos e restituições	725	
Anulações	726	
Outros	728	
Proveitos suplementares	73	
Serviços Sociais	731	7811
Aluguer de Equipamento	732	7812
Aluguer de Instalações	733	7812
Estudos, Projectos e Assistência tecnológica	734	7813
Não especificados inerentes ao valor acrescentado	738	
Outros Proveitos Suplementares	739	78191+78192+788011+788012+788013+788019
Transferências e subsídios correntes obtidos	74	
Transferências - Tesouro	741	75
Transferências correntes obtidas	742	75
Subsídios correntes obtidos	743	75
Trabalhos para a própria entidade	75	
Investimentos Financeiros	751	743
Imobilizações Corpóreas	752	741
Imobilizações Incorpóreas	753	742
Imobilizações em Curso	754	
Bens de Dominio Publico	755	741/742/743
Custos Diferidos	756	744
Outros	759	
Outros proveitos e ganhos operacionais	76	
Direitos de propriedade industrial	761	7814
Outros não especificados alheios ao valor acrescentado.	768	7815
Outros	769	780+7882+7883

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre o Plano de Contas Central (POCP, POC-E e POCMS) e o Plano de Contas Central do MF (baseado no Anexo III do SNC-AP)

Plano de Contas Central (referência POCP, POC-E e POCMS)		Plano de Contas Central novo (referência SNC-AP)
Descrição	Código	Código
Proveitos e ganhos financeiros	78	79
Juros obtidos	781	7911+7912
Ganhos em empresas filiais e associadas	782	7851+7858
Rendimentos de imóveis	783	
Habitações	7831	78732
Edificios	7832	78732
Outros	7838	78730+78731
Rendimentos de participações de capital	784	
Sociedades não financeiras	7841	792
Sociedades financeiras	7842	792
Diferenças de Câmbio Favoráveis	785	793
Descontos de Pronto Pagamento Obtidos	786	782
Ganhos na Alienação de Aplicações de Tesouraria	787	7862
Outros Proveitos e Ganhos Financeiros	788	7868+7884+798
Proveitos e ganhos extraordinários	79	
Restituição de Impostos	791	7885
Recuperação de Dividas	792	783
Ganhos em existências	793	
Sinistros	7931	7841
Sobras	7932	7842
Outros	7938	7848
Ganhos em imobilizações	794	
Alienação de Investimentos Financeiros	7941	7852+7862+78711
Alienação de Imobilizações Corpóreas	7942	78712
Alienação de Imobilizações Incorpóreas	7943	78713
Sinistros	7944	7872
Outros	7948	7879
Benefícios de penalidades contratuais	795	5951+5952
Reduções de amortizações e de provisões	796	
Amortizações	7961	7611+7612+7613
Provisões	7962	76211+76212+7622+7623+7624+7625+7626+7627+76311+76312 +76313+7632+7633+7634+7635+7636+7637+7638
Correcções Relativas a Exercícios Anteriores	797	788111+788112+788113+788114+788115+788116+788117+788119 +7881201+7881202+7881203+7881204+7881205+7881206+7881207 +7881208+7881209+7881299+78813+78814+78818+78819
Outros proveitos e ganhos extraordinários	798	
Diferenças de câmbio extraordinárias	7982	7861+7886
Transferências de capital obtidas	7983	5939+7883
Outros não especificados	7988	5961+78871+78872+788021+788029
Resultados Operacionais	81	
Resultados Financeiros	82	
Resultados Correntes	83	
Resultados Extraordinários	84	
Resultados Antes de Impostos	85	811
Imposto Sobre Rendimento do Exercício	86	8121+8122

Tabela 2

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do Ministério das Finanças e as rubricas das demonstrações financeiras

Nota introdutória:

O plano de contas seguidamente apresentado incorpora a desagregação de algumas contas do Plano de Contas Multidimensional (PCM) necessária à obtenção do adequado conteúdo das rubricas do balanço e da demonstração dos resultados, bem como para efeitos de evidenciação de informação considerada relevante.

Este plano de contas apresenta igualmente a correspondência de cada conta de movimento com a rubrica do balanço ou da demonstração dos resultados para a qual o seu saldo deve contribuir, assim como o efeito positivo ou negativo no valor da rubrica.

No âmbito da estruturação do plano de contas local de cada uma das entidades sujeitas ao SNC-AP deverá ter-se em consideração que:

- Deve ser cumprida a estrutura do plano de contas constante do presente manual;
- As contas do plano constante do presente manual podem ser desagregadas respeitando a natureza da conta mãe incluindo a ligação dessa conta com a respetiva rubrica do balanço ou da demonstração dos resultados;
- As reticências incorporadas no plano de contas constante do presente manual só poderão dar origem a novos códigos de contas mediante proposta submetida à CNC e por esta aceite, caso em que esses códigos passarão a figurar na nova versão do plano de contas normalizado pela CNC que preparará a nota de enquadramento adequada à sua utilização harmonizada por todas as entidades sujeitas ao SNC-AP.

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
1	**Meios financeiros líquidos**	A		
11	Caixa	A		
111	Caixa A	M	B21	
	…			
117	Valores a entregar a terceiros	M	B21	
118	Fundo fixo	M	B21	
12	Depósitos à ordem	A		
121	Depósitos à ordem do Tesouro	M		
122	Depósitos bancários à Ordem	M		
13	Outros depósitos	A		
131	Depósitos a prazo	A		
1311	Depósitos a prazo no Tesouro	M	B21	
1312	Depósitos bancários a prazo	M	B21	
132	Depósitos consignados	A		
1321	Depósitos no Tesouro	M	B21	
1322	Depósitos bancários	M	B21	
133	Depósitos de garantias e cauções	A		
1331	Depósitos no Tesouro	M	B21	
1332	Depósitos bancários	M	B21	
14	Outros instrumentos financeiros a curto prazo	A		
141	Derivados	A		
1411	Potencialmente favoráveis	M	B19	
1412	Potencialmente desfavoráveis	M	B49	
142	Instrumentos financeiros detidos para negociação (ativos e passivos)	A		
1421	Títulos de dívida pública negociáveis	M	B19	
1422	Fundos	M	B19	
1423	Ações e unidades de participação	M	B19	
1424	Certificados Especiais de Dívida de Curto Prazo	M	B19	
1429	Outros	A		
14291	Natureza ativa	M	B19	
14292	Natureza passiva	M	B49	
143	Outros ativos e passivos financeiros	A		
1431	Outros ativos financeiros	M	B20	
1432	Outros passivos financeiros	M	B50	
19	Perdas por imparidade acumuladas	M	-B19	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
2	**Contas a receber e a pagar**	A		
20	Devedores e credores por transferências e empréstimos bonificados	A		
201	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis obtidos	M	B12	
202	Credores por transferências e subsídios não reembolsáveis concedidos	M	B40	
203	Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis	A		
2031	De curto prazo	M	B13	
2032	De médio e longo prazo	A		
20321	Realizável a curto prazo	M	B13	
20322	Realizável a médio e longo prazo	M	B06	
204	Credores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis	A		
2041	De curto prazo	M	B45	
2042	De médio e longo prazo	A		
20421	Exigível a curto prazo	M	B45	
20422	Exigível a médio e longo prazo	M	B35	
205	Devedores por devolução de transferências	M	B12	
206	Credores por devolução de transferências	M	B40	
	…			
209	Outros devedores e credores por transferências	A		
2091	Outros devedores	M	B17	
2092	Outros credores	M	B47	
21	Clientes, contribuintes e utentes	A		
211	Clientes c/c	M	B14	
212	Clientes títulos a receber	M	B14	
213	Contribuintes	A		
2131	Impostos diretos	M	B14	
2132	Impostos indiretos	M	B14	
2133	Contribuições para sistemas de proteção social e subsistemas de saúde	M	B14	
2134	Juros, multas e outras penalidades	M	B14	
2139	Outros	M	B14	
214	Utentes	A		
2141	Taxas	M	B14	
2142	Multas e outras penalidades	M	B14	
2149	Outros	M	B14	
215	Clientes, contribuintes e utentes de cobrança duvidosa	A		
2151	Clientes	M	B14	
2152	Contribuintes	M	B14	
2153	Utentes	M	B14	
	…			
218	Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes	A		
2181	Clientes	M	B42	
2182	Contribuintes	M	B42	
2183	Utentes	M	B42	
219	Perdas por imparidade acumuladas	A		
2191	Clientes	M	-B14	
2192	Contribuintes	M	-B14	
2193	Utentes	M	-B14	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
22	Fornecedores	A		
221	Fornecedores c/c	M	B41	
222	Fornecedores títulos a pagar	M	B41	
	…			
225	Fornecedores faturas em receção e conferência	M	B41	
	…			
228	Adiantamentos a fornecedores	M	B17	
229	Perdas por imparidade acumuladas	M	-B17	
23	Pessoal	A		
231	Remunerações a pagar	A		
2310	Aos titulares dos órgãos de soberania e membros dos órgãos regionais e autárquicos	M	B47	
2311	Aos órgãos sociais e de gestão	M	B47	
2312	Ao pessoal	M	B47	
232	Adiantamentos	A		
2320	Aos titulares dos órgãos de soberania e membros dos órgãos regionais e autárquicos	M	B17	
2321	Aos órgãos sociais e de gestão	M	B17	
2322	Ao pessoal	M	B17	
	…			
237	Cauções	A		
2370	Aos titulares dos órgãos de soberania e membros dos órgãos regionais e autárquicos	M	B39	
2371	Aos órgãos sociais e de gestão	M	B39	
2372	Ao pessoal	M	B39	
238	Outras operações	A		
2380	Com os titulares dos órgãos de soberania e membros dos órgãos regionais e autárquicos	M	B47	
2381	Com os órgãos sociais e de gestão	M	B47	
2382	Com o pessoal	M	B47	
239	Perdas por imparidade acumuladas	M	-B17	
24	Estado e outros entes públicos			
241	Imposto sobre o rendimento	A		
2411	Imposto estimado	M	B43	
2412	Retenções na fonte efetuadas por terceiros	M	B15	
2413	Pagamentos por conta	M	B15	
2414	Pagamento especial por conta	M	B15	
2415	Pagamento adicional por conta	M	B15	
2416	Imposto a pagar	M	B43	
2417	Imposto a recuperar	M	B15	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
242	Retenção de impostos sobre rendimentos	A		
2421	De trabalho dependente	M	B43	
2422	De trabalho independente	M	B43	
2423	De capitais	M	B43	
2424	Prediais	M	B43	
2429	Outras retenções	M	B43	
243	Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)	A		
2431	IVA Suportado	M	B15	
2432	IVA Dedutível	M	B15	
2433	IVA Liquidado	M	B43	
2434	IVA Regularizações	A		
24341	A favor da entidade	M	B15	
24342	A favor da entidade contabilística Estado	M	B43	
2435	IVA Apuramento	M	N/A	
2436	IVA A pagar	M	B43	
2437	IVA A recuperar	M	B15	
2438	IVA Reembolsos pedidos	M	B15	
2439	IVA Liquidações oficiosas	M	B43	
244	Outros impostos	M	B43	
245	Contribuições para sistemas de proteção social e subsistemas de saúde	A		
2451	Sistemas de proteção social	A		
24511	Parte do trabalhador	M	B43	
24512	Parte patronal	M	B43	
2452	Subsistemas de saúde	A		
24521	Parte do trabalhador	M	B43	
24522	Parte patronal	M	B43	
	…			
2459	Outros	M	B43	
246	Tributos das autarquias locais	M	B43	
	…			
249	Outras tributações	M	B43	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
25	Financiamentos obtidos	A		
251	Instituições de crédito e sociedades financeiras	A		
2511	Empréstimos bancários	M	B35	B45
2512	Descobertos bancários	M	B35	B45
2513	Locações financeiras	A		
25131	Terrenos	M	B35	B45
25132	Habitações	M	B35	B45
25133	Edifícios	M	B35	B45
25134	Construções diversas	M	B35	B45
25135	Viaturas e outro material de transporte	M	B35	B45
25136	Material de informática	M	B35	B45
25137	Maquinaria e equipamento	M	B35	B45
25138	Recursos militares	M	B35	B45
25139	Outros investimentos	M	B35	B45
252	Empréstimos por obrigações	M	B35	B45
253	Participantes de capital	A		
2531	Entidade-mãe - Suprimentos e outros mútuos	M	B35	B45
2532	Outros participantes - Suprimentos e outros mútuos	M	B35	B45
254	Entidades controladas, associadas e empreendimentos conjuntos	M	B35	B45
255	Particulares	A		
2551	Depósitos, certificados de depósitos e poupança	M	B35	B45
2559	Outros	M	B35	B45
	...			
259	Outros financiadores	M	B35	B45
26	Acionistas/sócios/associados	A		
261	Acionistas c/subscrição	M	B16	
262	Sócios/Associados quotas não liberadas	M	B16	
263	Adiantamentos por conta de lucros	M	B16	
264	Resultados atribuídos	M	B44	
265	Lucros disponíveis	M	B44	
266	Empréstimos concedidos à entidade mãe	M	B07	
	...			
268	Outras operações	A		
2681	Monetárias	A		
26811	Natureza ativa	M	B07	B16
26812	Natureza passiva	M	B44	
2682	Não monetárias	A		
26821	Natureza ativa	M	B07	B16
26822	Natureza passiva	M	B44	
269	Perdas por imparidade acumuladas	A		
2691	Acionistas c/subscrição	M	-B16	
2692	Sócios/Associados quotas não liberadas	M	-B16	
2693	Adiantamentos por conta de lucros	M	-B16	
2694	Empréstimos concedidos à entidade mãe	M	-B07	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
27	Outras contas a receber e a pagar	A		
270	Devedores e credores por contratos de concessão	A		
2701	Devedores por contratos de concessão	M	B17	
2702	Credores por contratos de concessão	M	B47	
271	Fornecedores de investimentos	A		
2711	Fornecedores de investimentos-contas gerais	M	B36	B46
2712	Faturas em receção e conferência	M	B36	B46
2713	Adiantamentos a fornecedores de investimentos	M	B17	
272	Devedores e credores por acréscimos (periodização económica)	A		
2720	Impostos e taxas imputados ao período	A		
27201	Impostos e taxas imputados ao período - IRS	M	B17	
27202	Impostos e taxas imputados ao período - IRC	M	B17	
27203	Impostos e taxas imputados ao período - IVA	M	B17	
27204	Impostos e taxas imputados ao período - IMI	M	B17	
27209	Impostos e taxas imputados ao período - Outros	M	B17	
2721	Devedores por acréscimos de rendimentos	A		
27211	Juros a receber e outros rendimentos financeiros	M	B17	
27219	Outros acréscimos de rendimentos	M	B17	
2722	Credores por acréscimos de gastos	A		
27221	Remunerações a Liquidar	M	B47	
27222	Juros a liquidar e outros gastos financeiros	M	B47	
27229	Outros acréscimos de gastos	M	B47	
273	Benefícios pós-emprego	M	B37	
274	Impostos diferidos	A		
2741	Ativos por impostos diferidos	M	B09	
2742	Passivos por impostos diferidos	M	B38	
275	Credores por subscrições não liberadas	M	B47	
276	Adiantamentos por conta de vendas	M	B42	
277	Cauções	A		
2771	Recebidas de terceiros	M	B50	
2772	Entregues a terceiros	M	B17	
278	Outros devedores e credores	A		
2781	Devedores por alienação de ativos fixos	M	B17	
2782	Credores por prestações sociais a repor	M	B47	
2783	Credores por prestações sociais a pagar	M	B47	
2784	Credores por prestações sociais em prescrição	M	B47	
	...			
2789	Outros	A		
27891	Outros devedores	A		
278911	Outros devedores-entidade contabilística Estado	M	B17	
278919	Outros devedores-Outros	M	B17	
27892	Outros credores	A		
278921	Outros credores-entidade contabilística Estado	M	B47	
278929	Outros credores-Outros	M	B47	
279	Perdas por imparidade acumuladas	M	-B17	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
28	Diferimentos	A		
281	Gastos a reconhecer	A		
2811	Transferências e subsídios concedidos com condições	M	B18	
	…			
2819	Outros	M	B18	
282	Rendimentos a reconhecer	A		
2821	Transferências e subsídios correntes obtidos com condições	M	B48	
2822	Transferências e subsídios de capital obtidos com condições	M	B48	
2823	Rendimentos da área da educação	A		
28231	Propinas	M	B48	
28232	Seguro escolar	M	B48	
2824	Acordos de concessão de serviços	A		
282401	Serviços de saúde	M	B48	
282402	Infraestruturas de transportes e parques de estacionamento	M	B48	
282403	Serviços de transporte	M	B48	
282404	Serviços de alojamento e de restauração	M	B48	
282405	Espaços de desporto, cultura e lazer	M	B48	
282406	Serviço de fornecimento de água	M	B48	
282407	Serviço de recolha e tratamento de resíduos sólidos e urbanos	M	B48	
282408	Tecnologias de informação e comunicação	M	B48	
282409	Ativos no subsolo	M	B48	
	…			
282499	Outros subcontratos ou concessões	M	B48	
	…			
2829	Outros	M	B48	
29	Provisões	A		
291	Impostos, contribuições e juros de mora	A		
2911	Impostos	M	B34	
2912	Contribuições	M	B34	
2913	Juros de mora	M	B34	
292	Garantias a clientes	M	B34	
293	Processos judiciais em curso	M	B34	
294	Acidentes de trabalho e doenças profissionais	M	B34	
295	Matérias ambientais	M	B34	
296	Contratos onerosos	M	B34	
297	Reestruturação e reorganização	M	B34	
298	Outras provisões	M	B34	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
3	**Inventários e ativos biológicos**	A		
31	Compras	A		
310	Inventários estratégicos	M	N/A	
311	Mercadorias	M	N/A	
3111	Restauração	M	N/A	
3112	Livraria, papelaria e artigos institucionais para venda	M	N/A	
3113	Medicamentos e outros produtos de higiene e saúde para venda	M	N/A	
3114	Terrenos e propriedades	M	N/A	
	…			
3117	Água	M	N/A	
3119	Outras mercadorias	M	N/A	
312	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	A		
3121	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	M	N/A	
3122	Matérias subsidiárias	M	N/A	
3123	Embalagens	M	N/A	
3124	Peças e outros materiais de manutenção	M	N/A	
3125	Alimentação géneros para confecionar	M	N/A	
	…			
3129	Outros materiais diversos de consumo	M	N/A	
313	Ativos biológicos	A		
3131	Animais consumíveis	M	N/A	
3132	Plantas consumíveis	M	N/A	
3133	Animais de produção	M	N/A	
3134	Plantas de produção	M	N/A	
	…			
317	Devoluções de compras	M	N/A	
318	Descontos e abatimentos em compras	M	N/A	
32	Mercadorias	A		
321	Restauração	M	B10	
322	Livraria, papelaria e artigos institucionais para venda	M	B10	
323	Medicamentos e outros produtos de higiene e saúde para venda	M	B10	
324	Terrenos e propriedades	M	B10	
325	Mercadorias em trânsito	M	B10	
326	Mercadorias em poder de terceiros	M	B10	
327	Água	M	B10	
328	Outras mercadorias	M	B10	
329	Perdas por imparidade acumuladas	M	B10	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
33	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	A		
331	Matérias-primas	M	B10	
332	Matérias subsidiárias	M	B10	
333	Embalagens	M	B10	
334	Peças e outros materiais de manutenção	M	B10	
335	Alimentação géneros para confecionar	M	B10	
336	Matérias em trânsito	M	B10	
338	Outros materiais diversos de consumo	M	B10	
339	Perdas por imparidade acumuladas	A		
3391	Matérias-primas	M	-B10	
3392	Matérias subsidiárias	M	-B10	
3393	Embalagens	M	-B10	
3394	Peças e outros materiais de manutenção	M	-B10	
3395	Alimentação géneros para confecionar	M	-B10	
3396	Matérias em trânsito	M	-B10	
3398	Outros materiais diversos de consumo	M	-B10	
34	Produtos acabados e intermédios	A		
340	Inventários estratégicos	M	B10	
341	Produtos acabados	M	B10	
342	Produtos intermédios	M	B10	
343	Propriedades construídas para venda	M	B10	
344	Publicações para venda	M	B10	
	…			
346	Produtos em poder de terceiros	M	B10	
	…			
348	Outros produtos acabados e intermédios	M	B10	
349	Perdas por imparidade acumuladas	A		
3490	Inventários estratégicos	M	-B10	
3491	Produtos acabados	M	-B10	
3492	Produtos intermédios	M	-B10	
3493	Propriedades construídas para venda	M	-B10	
3494	Publicações para venda	M	-B10	
	…			
3496	Produtos em poder de terceiros	M	-B10	
	…			
3498	Outros produtos acabados e intermédios	M	-B10	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
35	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	A		
351	Subprodutos	M	B10	
352	Desperdícios, resíduos e refugos	M	B10	
	…			
359	Perdas por imparidade acumuladas	A		
3591	Subprodutos	M	-B10	
3592	Desperdícios, resíduos e refugos	M	-B10	
	…			
36	Produtos e trabalhos em curso	M	B10	
37	Ativos biológicos	A		
371	Consumíveis	A		
3711	Animais	M	B11	
3712	Plantas	M	B11	
372	De produção	A		
3721	Animais	M	B04	
3722	Plantas	M	B04	
	…			
38	Reclassificação e regularização de inventários e ativos biológicos	A	N/A	
382	Mercadorias	M	N/A	
383	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	M	N/A	
384	Produtos acabados e intermédios	M	N/A	
385	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	M	N/A	
386	Produtos e trabalhos em curso	M	N/A	
387	Ativos biológicos	M	N/A	
39	Adiantamentos por conta de compras	A		
391	Inventários	M	B10	
392	Ativos biológicos	A		
3921	Consumíveis	M	B11	
3922	De produção	M	B04	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
4	**Investimentos**			
41	Investimentos financeiros	A		
411	Investimentos em entidades controladas	A		
4111	Participações de capital método da equivalência patrimonial	M	B05	
4112	Participações de capital outros métodos	M	B05	
4113	Empréstimos concedidos	M	B08	
	…			
412	Investimentos em associadas	A		
4121	Participações de capital método da equivalência patrimonial	M	B05	
4122	Participações de capital outros métodos	M	B05	
4123	Empréstimos concedidos	M	B08	
	…			
413	Investimentos em empreendimentos conjuntos	A		
4131	Participações de capital método da equivalência patrimonial	M	B05	
4132	Participações de capital outros métodos	M	B05	
4133	Empréstimos concedidos	M	B08	
	…			
414	Investimentos noutras entidades	A		
4141	Participações de capital	M	B05	
4142	Empréstimos concedidos	M	B08	
	…			
415	Outros investimentos financeiros	A		
4151	Detidos até à maturidade	A		
41511	Títulos da dívida pública a médio e longo prazo	M	B08	
41512	Fundos	M	B08	
	…			
41519	Outros títulos a médio e longo prazo	M	B08	
	…			
4159	Outros investimentos financeiros	A		
41591	Artigos e objetos de valor	M	B08	
	…			
41599	Outros	M	B08	
	…			
419	Perdas por imparidade acumuladas	A		
4191	Participações de capital	M	-B05	
4192	Empréstimos concedidos	M	-B08	
4193	Outros investimentos financeiros	M	-B08	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
42	Propriedades de investimento	A		
420	Bens de domínio público	A		
4201	Terrenos e recursos naturais	M	B02	
4202	Edifícios e outras construções	M	B02	
	…			
4209	Outros	M	B02	
421	Terrenos e recursos naturais	M	B02	
422	Edifícios e outras construções	M	B02	
	…			
426	Outras propriedades de investimento	M	B02	
	…			
428	Depreciações acumuladas	A		
4281	Bens de domínio público	M	-B02	
4282	Terrenos e recursos naturais	M	-B02	
4283	Edifícios e outras construções	M	-B02	
4284	Outras propriedades de investimento	M	-B02	
429	Perdas por imparidade acumuladas	A		
4291	Bens de domínio público	M	-B02	
4292	Terrenos e recursos naturais	M	-B02	
4293	Edifícios e outras construções	M	-B02	
4294	Outras propriedades de investimento	M	-B02	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
43	Ativos fixos tangíveis	A		
430	Bens de domínio público, património histórico, artístico e cultural	A		
4301	Terrenos e recursos naturais	A		
43011	Terrenos incluídos em planos de urbanização com capacidade construtiva	M	B01	
43012	Terrenos não incluídos em plano de urbanização solo rural	M	B01	
43013	Outros terrenos situados dentro do perímetro urbano	M	B01	
43014	Recursos naturais	M	B01	
43018	Terrenos militares	M	B01	
43019	Outros terrenos e outros recursos naturais	M	B01	
4302	Edifícios e outras construções	A		
43021	Habitações e edificações para serviços	M	B01	
43022	Edifícios para fins industriais	M	B01	
43023	Edifícios e construções com finalidade sociocultural	M	B01	
43024	Parques de estacionamento	M	B01	
43025	Piscinas e complexos desportivos	M	B01	
43026	Cemitérios	M	B01	
43027	Barragens	M	B01	
43028	Edifícios e outras construções militares	M	B01	
43029	Outros	M	B01	
4303	Infraestruturas	A		
43031	Rodoviárias	M	B01	
43032	Ferroviárias	M	B01	
43033	Portuárias	M	B01	
43034	Aeroportuárias	M	B01	
43035	Sistemas de esgotos	M	B01	
43036	Sistemas de abastecimento de água	M	B01	
43037	Redes de comunicações	M	B01	
43038	Infraestruturas militares	M	B01	
43039	Outras infraestruturas	M	B01	
4304	Património histórico, artístico e cultural	A		
43041	Espaços arqueológicos	M	B01	
43042	Obras de arte, coleções e antiguidades	M	B01	
43043	Livros, arquivos e outras publicações de bibliotecas	M	B01	
43044	Mobiliário e tapeçarias	M	B01	
43045	Joalharia e artigos religiodos	M	B01	
	…			
43049	Outros	M	B01	
	…			
4309	Outros bens de domínio público	M	B01	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
431	Terrenos e recursos naturais	A		
4311	Terrenos incluídos em planos de urbanização com capacidade construtiva	M	B01	
4312	Teerenos não incluídos em planos de urbanização solo rural	M	B01	
4313	Outros terrenos situados dentro do perímetro urbano	M	B01	
4314	Recursos naturais	M	B01	
	…			
4319	Outros terrenos e outros recursos naturais	M	B01	
432	Edifícios e outras construções	A		
4321	Habitações e edificações para serviços	M	B01	
4322	Edificações para fins industriais	M	B01	
4323	Edifícios e construções com finalidade sociocultural	M	B01	
4324	Parques de estacionamento	M	B01	
4325	Piscinas e complexos desportivos	M	B01	
	…			
4329	Outros	M	B01	
433	Equipamento básico	A		
4331	Equipamento informático e de telecomunicações	M	B01	
4332	Equipamento para investigação e formação, de medida e de utilização técnica especial	M	B01	
4333	Equipamento e material específico dos serviços de saúde	M	B01	
4334	Equipamento e material recreativo, desportivo, de educação e de cultura	M	B01	
4335	Equipamento e material para serviços de alimentação, rouparia e lavandaria	M	B01	
4336	Equipamento para agricultura, pesca e jardinagem	M	B01	
4337	Equipamento e material de apoio à produção	M	B01	
4338	Equipamento militar, de segurança e defesa	M	B01	
4339	Outro equipamento básico	M	B01	
434	Equipamento de transporte	A		
4341	Transportes ferroviários	M	B01	
4342	Transportes rodoviários	M	B01	
4343	Transportes marítimos e fluviais	M	B01	
4344	Transportes aéreos	M	B01	
	…			
4348	Viaturas militares	M	B01	
4349	Outros	M	B01	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
435	Equipamento administrativo	A		
4351	Equipamento informático e de telecomunicações	M	B01	
4352	Equipamento de escritório e de reprografia	M	B01	
4353	Mobiliário de escritório e de arquivo	M	B01	
	…			
4359	Outros	M	B01	
436	Equipamentos biológicos	A		
4361	Animais de trabalho	M	B01	
4362	Animais de atividades desportivas	M	B01	
4363	Plantas	M	B01	
	…			
4369	Outros equipamentos biológicos	M	B01	
437	Outros ativos fixos tangíveis	A		
4371	Equipamento de oficina e reparações	M	B01	
4372	Equipamento de decoração e conforto, de utilização comum	M	B01	
4373	Equipamento individual para fins especiais	M	B01	
4374	Equipamento para acondicionamento de embalagens	M	B01	
	…			
4379	Outros	M	B01	
438	Depreciações acumuladas	A		
4380	Bens de domínio público, património histórico, artístico e cultural	M	-B01	
4381	Terrenos e recursos naturais	M	-B01	
4382	Edifícios e outras construções	M	-B01	
4383	Equipamento básico	M	-B01	
4384	Equipamento de transporte	M	-B01	
4385	Equipamento administrativo	M	-B01	
4386	Equipamentos biológicos	M	-B01	
4387	Outros ativos fixos tangíveis	M	-B01	
439	Perdas por imparidade acumuladas	A		
4390	Bens de domínio público, património histórico, artístico e cultural	M	-B01	
4391	Terrenos e recursos naturais	M	-B01	
4392	Edifícios e outras construções	M	-B01	
4393	Equipamento básico	M	-B01	
4394	Equipamento de transporte	M	-B01	
4395	Equipamento administrativo	M	-B01	
4396	Equipamentos biológicos	M	-B01	
4397	Outros ativos fixos tangíveis	M	-B01	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
44	Ativos intangíveis	A		
440	Ativos intangíveis de domínio público, património histórico, artístico e cultural	M	B03	
441	Goodwill	M	B03	
442	Projetos de desenvolvimento	M	B03	
443	Programas de computador e sistemas de informação	M	B03	
444	Propriedade industrial e intelectual	M	B03	
	…			
446	Outros ativos intangíveis	M	B03	
	…			
448	Amortizações acumuladas	A		
4480	Ativos intangíveis de domínio público, património histórico, artístico e cultural	M	-B03	
4481	Goodwill	M	-B03	
4482	Projetos de desenvolvimento	M	-B03	
4483	Programas de computador e sistemas de informação	M	-B03	
4484	Propriedade industrial e intelectual	M	-B03	
4486	Outros ativos intangíveis	M	-B03	
449	Perdas por imparidade acumuladas	A		
4490	Ativos intangíveis de domínio público, património histórico, artístico e cultural	M	-B03	
4491	Goodwill	M	-B03	
4492	Projetos de desenvolvimento	M	-B03	
4493	Programas de computador e sistemas de informação	M	-B03	
4494	Propriedade industrial e intelectual	M	-B03	
4496	Outros ativos intangíveis	M	-B03	
45	Investimentos em curso	A		
450	Bens de domínio público em curso	M	B01	
451	Investimentos financeiros em curso	A		
4511	Participações financeiras	M	B05	
4512	Outros ativos financeiros	M	B08	
452	Propriedades de investimento em curso	M	B02	
453	Ativos fixos tangíveis em curso	M	B01	
454	Ativos intangíveis em curso	M	B03	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
455	Adiantamentos por conta de investimentos	A		
4551	Investimentos financeiros	A		
45511	Participações financeiras	M	B05	
45512	Outros ativos financeiros	M	B08	
4552	Propriedades de investimento	M	B02	
4553	Ativos fixos tangíveis	M	B01	
4554	Ativos intangíveis	M	B03	
	…			
459	Perdas por imparidade acumuladas	A		
4590	Bens de domínio público em curso	M	-B01	
4591	Investimentos financeiros em curso	A		
45911	Participações financeiras	M	-B05	
45912	Outros ativos financeiros	M	-B08	
4592	Propriedades de investimento em curso	M	-B02	
4593	Ativos fixos tangíveis em curso	M	-B01	
4594	Ativos intangíveis em curso	M	-B03	
4595	Adiantamentos por conta de investimentos	A		
45951	Investimentos financeiros	A		
459511	Participações financeiras	M	-B05	
459512	Outros ativos financeiros	M	-B08	
45952	Propriedades de investimento	M	-B02	
45953	Ativos fixos tangíveis	M	-B01	
45954	Ativos intangíveis	M	-B03	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
5	**Património, reservas e resultados transitados**			
51	Património/capital	A		
511	Balanço inicial	M	B22	
512	Retificações ao balanço inicial	M	B22	
513	Capital subscrito	M	B22	
514	Reforços de capital	M	B22	
52	Ações (quotas) próprias	A		
521	Valor nominal	M	B23	
522	Descontos e prémios	M	B23	
	…			
53	Outros instrumentos de capital próprio	A		
531	Subsídios para cobertura de prejuízos	M	B24	
532	Subsídios para reforço de liquidez	M	B24	
533	Subsídios para amortização de dívida	M	B24	
	…			
539	Outros	M	B24	
54	Prémios de emissão	M	B25	
55	Reservas	A		
551	Reservas legais	M	B26	
552	Outras reservas	M	B26	
	…			
56	Resultados transitados	A		
561	De períodos anteriores	M	B27	
562	Regularizações	M	B27	
563	Resultados atribuídos	M	B27	
564	Ajustamentos de transição para o SNC-AP	M	B27	
57	Ajustamentos em ativos financeiros	A		
571	Relacionados com o método da equivalência patrimonial	A		
5711	Ajustamentos de transição	M	B28	
5712	Lucros não atribuídos	M	B28	
5713	Decorrentes de outras variações nos capitais próprios das participadas	M	B28	
	…			
579	Outros	M	B28	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
58	Excedentes de revalorização de ativos fixos tangíveis e intangíves	A		
581	Reavaliações decorrentes de diplomas legais	A		
5811	Antes de imposto sobre o rendimento	M	B29	
5812	Impostos diferidos	M	B29	
	…			
589	Outros excedentes	A		
5891	Antes de imposto sobre o rendimento	M	B29	
5892	Impostos diferidos	M	B29	
59	Outras variações no património líquido	A		
591	Diferenças de conversão de demonstrações financeiras	M	B30	
592	Ajustamentos por impostos diferidos	M	B30	
593	Transferências e subsídios de capital	A		
5931	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciáveis	M	B30	
5932	Transferências e subsídios para aquisição de ativos não depreciáveis	M	B30	
	…			
5939	Outras transferências e subsídios de capital	M	B30	
594	Doações obtidas	A		
5941	Em numerário	M	B30	
5942	Em outros ativos	M	B30	
595	Cauções e depósitos de garantias executadas	A		
5951	Em numerário	M	B30	
5952	Em outros ativos	M	B30	
596	Valores apreendidos a favor do Estado	A		
5961	Em numerário	M	B30	
5962	Em outros ativos	M	B30	
597	Transferências de ativos	A		
5971	Obtidas	M	B30	
5972	Concedidas	M	B30	
598	Saldos de gerência	M	B30	
599	Outras variações do património líquido	M	B30	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
6	**Gastos**			
60	Transferências e subsídios concedidos	A		
601	Transferências correntes concedidas	M	DR10	
602	Subsídios correntes concedidos	M	DR10	
603	Prestações sociais concedidas	M	DR11	
604	Transferências de capital concedidas	M	DR10	
605	Subsídios de capital concedidos	M	DR10	
606	Transferências para cobertura de prejuízos	M	DR10	
607	Transferências e subsídios para reforço de liquidez	M	DR10	
608	Trnaferências e subsídios para amortização de dívida	M	DR10	
609	Outros subsídios e transferências de capital	M	DR10	
61	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	A		
611	Mercadorias	A		
6111	Restauração	M	DR07	
6112	Livraria, papelaria e artigos institucionais para venda	M	DR07	
6113	Medicamentos e outros produtos de higiene e saúde para venda	M	DR07	
6114	Terrenos e propriedades	M	DR07	
	…			
6117	Água	M	DR07	
6119	Outras mercadorias	M	DR07	
612	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	A		
6121	Matérias-primas	M	DR07	
6122	Matérias subsidiárias	M	DR07	
6123	Embalagens	M	DR07	
6124	Material de consumo clínico	M	DR07	
6125	Peças e outros materiais de manutenção	M	DR07	
6126	Alimentação géneros para confecionar	M	DR07	
	…			
6129	Outros materiais diversos de consumo	M	DR07	
613	Ativos biológicos	M	DR07	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
62	Fornecimentos e serviços externos	A		
621	Subcontratos e concessões de serviços	A		
6211	Serviços de saúde	M	DR08	
6212	Infraestruturas de transportes e parques de estacionamento	M	DR08	
6213	Serviços de transporte	M	DR08	
6214	Serviços de alojamento e de restauração	M	DR08	
6215	Espaços de desporto, cultura e lazer	M	DR08	
6216	Serviços de fornecimento de água	M	DR08	
6217	Serviços de recolha e tratamento de resíduos sólidos e urbanos	M	DR08	
6218	Tecnologias de informação e comunicação	M	DR08	
6219	Outros subcontratos ou concessões	M	DR08	
622	Serviços especializados	A		
6221	Trabalhos especializados	A		
62211	Estudos, pareceres e consultoria jurídica	M	DR08	
62212	Projetos e serviços de informática	M	DR08	
62213	Estudos e projetos de arquitetura e fiscalização de obras	M	DR08	
62214	Estudos de organização, económico-financeiros e de auditoria	M	DR08	
62215	Qualidade e segurança no trabalho	M	DR08	
62216	Organização de eventos	M	DR08	
62217	Formação ao pessoal	M	DR08	
	…			
62219	Outros trabalhos especializados	M	DR08	
6222	Publicidade, comunicação e imagem	M	DR08	
6223	Vigilância e segurança	M	DR08	
6224	Honorários	A		
62241	Contratos individuais de tarefa	M	DR08	
62242	Contratos individuais por avença	M	DR08	
62243	Apoio judiciário	M	DR08	
	…			
62249	Outros honorários	M	DR08	
6225	Comissões	A		
62251	De cobrança de impostos e taxas	M	DR08	
62252	De outras cobranças	M	DR08	
6226	Conservação e reparação	A		
62261	Conservação e reparação de ativos fixos	M	DR08	
62262	Assistência técnica	M	DR08	
62268	Outros gastos de conservação e reparação	M	DR08	
6228	Outros serviços especializados	M	DR08	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
623	Materiais de consumo	A		
6231	Peças, ferramentas e utensílios de desgaste rápido	M	DR08	
6232	Livros e documentação técnica	M	DR08	
6233	Material de escritório	M	DR08	
6234	Artigos para oferta e de publicidade e divulgação	M	DR08	
6235	Material de educação, cultura e recreio	M	DR08	
6236	Artigos de higiene e limpeza, vestuário e artigos pessoais	M	DR08	
6237	Medicamentos e artigos para a saúde	M	DR08	
6238	Produtos químicos e de laboratórios	M	DR08	
6239	Outros materiais diversos de consumo	M	DR08	
624	Energia e fluidos	A		
6241	Eletricidade	M	DR08	
6242	Combustíveis e lubrificantes	M	DR08	
6243	Água	M	DR08	
	…			
6248	Outros	M	DR08	
625	Deslocações, estadas e transportes	A		
6251	Deslocações e estadas	M	DR08	
6252	Transportes de pessoal	M	DR08	
6253	Transportes de mercadorias e outros bens vendidos	M	DR08	
6254	Transporte escolar	M	DR08	
6255	Transporte de doentes	M	DR08	
	…			
6258	Outros	M	DR08	
626	Serviços diversos	A		
6261	Rendas e alugueres	M	DR08	
6262	Comunicação	M	DR08	
6263	Seguros	M	DR08	
6264	Royalties	M	DR08	
6265	Contencioso e notariado	M	DR08	
6266	Despesas de representação dos serviços	M	DR08	
6267	Limpeza, higiene e conforto	M	DR08	
6268	Outros serviços	M	DR08	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
63	Gastos com o pessoal	A		
630	Remunerações dos titulares de orgãos de soberania e membros de orgãos autárquicos	A		
6301	Remunerações certas e permanentes	A		
63011	Remuneração base	M	DR09	
63012	Subsídio de férias	M	DR09	
63013	Subsídio de Natal	M	DR09	
63014	Despesas de representação	M	DR09	
63015	Subsídio de refeição	M	DR09	
63016	Gratificações e senhas de presença	M	DR09	
	…			
63019	Outras	M	DR09	
6302	Abonos variáveis ou eventuais	A		
63021	Subsídio e abono de fixação, residência e alojamento	M	DR09	
63022	Alimentação e alojamento	M	DR09	
63023	Ajudas de custo	M	DR09	
	…			
63028	Formação	M	DR09	
63029	Outros	M	DR09	
631	Remunerações dos orgãos sociais e de gestão	A		
6311	Remunerações certas e permanentes	A		
63111	Remuneração base	M	DR09	
63112	Subsídio de férias	M	DR09	
63113	Subsídio de Natal	M	DR09	
63114	Despesas de representação	M	DR09	
63115	Subsídio de refeição	M	DR09	
63116	Gratificações	M	DR09	
63117	Suplementos e prémios	M	DR09	
	…			
63119	Outras	M	DR09	
6312	Abonos variáveis ou eventuais	A		
63121	Subsídio e abono de fixação, residência e alojamento	M	DR09	
63122	Alimentação e alojamento	M	DR09	
63123	Ajudas de custo	M	DR09	
63124	Trabalho extraordinário ao fim de semana e feriados	M	DR09	
	…			
63128	Formação	M	DR09	
63129	Outros	M	DR09	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
632	Remunerações do pessoal	A		
6321	Remunerações certas e permanentes	A		
63211	Remuneração base	A		
632111	Pessoal em regime de nomeação definitiva e contrato de trabalho em funções públicas por tempo indeterminado	M	DR09	
632112	Pessoal em regime de nomeação transitória e contrato de trabalho em funções públicas a termo resolutivo	M	DR09	
632113	Pessoal em regime de contrato individual de trabalho a termo resolutivo incerto	M	DR09	
632114	Pessoal em regime de contrato individual de trabalho a termo resolutivo certo	M	DR09	
632115	Pessoal em cedência de interesse público e em comissão de serviço	M	DR09	
632116	Pessoal em comissão de Serviço Dirigentes	M	DR09	
632117	Pessoal em mobilidade especial	M	DR09	
	…			
632119	Pessoal em qualquer outra situação	M	DR09	
63212	Subsídio de férias	M	DR09	
63213	Subsídio de Natal	M	DR09	
63214	Despesas de Representação	M	DR09	
63215	Subsídio de refeição	M	DR09	
63216	Gratificações	M	DR09	
63217	Suplementos e prémios	M	DR09	
	…			
63219	Outras	M	DR09	
6322	Abonos variáveis ou eventuais	A		
632201	Subsídio e abono de fixação, residência e alojamento	M	DR09	
632202	Alimentação e alojamento	M	DR09	
632203	Ajudas de custo	M	DR09	
632204	Trabalho extraordinário	M	DR09	
632205	Gratificações variáveis ou eventuais	M	DR09	
632206	Abono para falhas	M	DR09	
632207	Subsídio de prevenção, trabalho noturno e de turno	M	DR09	
632208	Formação	M	DR09	
632209	Colaboração técnica e especializada	M	DR09	
	…			
632299	Outros abonos variáveis	M	DR09	
633	Benefícios pós-emprego	A		
6331	Prémios para pensões	M	DR09	
6332	Outros benefícios	M	DR09	
634	Indeminizações	A		
6340	Titulares de orgãos de soberania e membros de orgãos autárquicos	M	DR09	
6341	Orgãos sociais e de gestão	M	DR09	
6342	Pessoal	A		
63421	Abonos devidos pela cessação da relação jurídica	M	DR09	
63422	Rescisões por mútuo acordo	M	DR09	
63429	Outras indemnizações	M	DR09	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
635	Encargos sobre remunerações	A		
6351	Sistemas de proteção social	M	DR09	
6352	Subsistemas de saúde	M	DR09	
	…			
6359	Outros	M	DR09	
636	Acidentes no trabalho e doenças profissionais	A		
6361	Acidentes no trabalho	M	DR09	
6362	Doenças profissionais	M	DR09	
6363	Seguro de acidentes no trabalho	M	DR09	
6369	Outros	M	DR09	
637	Gastos de ação social	A	DR09	
6371	Serviços sociais da administração pública	M	DR09	
6372	Encargos sociais voluntários	M	DR09	
	…			
6379	Outros	M	DR09	
638	Outros gastos com o pessoal	A		
6381	Vestuário e artigos pessoais	M	DR09	
6382	Transporte de pessoal	M	DR09	
6383	Serviço médico, de enfermagem e assistência social	M	DR09	
6384	Subsídio por doença	M	DR09	
	…			
6389	Outros	M	DR09	
639	Outros encargos sociais	A		
6391	Remunerações por doença	M	DR09	
6392	Subsídios de parentalidade	M	DR09	
6393	Pessoal em reserva ou a aguardar aposentação	A		
63931	Pessoal a aguardar aposentação	M	DR09	
63932	Pensões de reserva	M	DR09	
6394	Outras pensões	M	DR09	
6395	Encargos com a saúde	M	DR09	
6396	Subsídio familiar a crianças e jovens	M	DR09	
6397	Outras prestações familiares	M	DR09	
6398	Seguros com o pessoal	M	DR09	
6399	Outras despesas de segurança social	M	DR09	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
64	Gastos de depreciação e de amortização	A		
641	Propriedades de investimento	A		
6411	Bens de domínio público	M	DR19	
6412	Terrenos e recursos naturais	M	DR19	
6413	Edifícios e outras construções	M	DR19	
6414	Outras propriedades de investimento	M	DR19	
642	Ativos fixos tangíveis	A		
6420	Bens de domínio público, património histórico, artístico e cultural	M	DR19	
6421	Terrenos e recursos naturais	M	DR19	
6422	Edifícios e outras construções	M	DR19	
6423	Equipamento básico	M	DR19	
6424	Equipamento de transporte	M	DR19	
6425	Equipamento administrativo	M	DR19	
6426	Equipamentos biológicos	M	DR19	
6427	Outros ativos fixos tangíveis	M	DR19	
643	Ativos intangíveis	A		
6430	Ativos intangíveis de domínio público, património histórico, artístico e cultural	M	DR19	
6431	Goodwill	M	DR19	
6432	Projetos de desenvolvimento	M	DR19	
6433	Programas de computador e sistemas de informação	M	DR19	
6434	Propriedade industrial e intelectual	M	DR19	
6436	Outros ativos intangíveis	M	DR19	
65	Perdas por imparidade	A		
651	Em contas a receber	A		
6511	Clientes, contribuintes e utentes	M	DR13	
6512	Outros devedores	M	DR13	
652	Em inventários	M	DR12	
653	Em investimentos financeiros	M	DR15	
654	Em propriedades de investimento	M	DR20	
655	Em ativos fixos tangíveis	M	DR20	
656	Em ativos intangíveis	M	DR20	
657	Em investimentos em curso	M	DR15	
66	Perdas por reduções de justo valor	A		
661	Em instrumentos financeiros	M	-DR16	
662	Em investimentos financeiros	M	-DR16	
663	Em propriedades de investimento	M	-DR16	
664	Em ativos biológicos	M	-DR16	
67	Provisões do período	A		
671	Impostos, contribuições e juros de mora	A		
6711	Impostos	M	DR14	
6712	Contribuições	M	DR14	
6713	Juros de mora	M	DR14	
672	Garantias a clientes	M	DR14	
673	Processos judiciais em curso	M	DR14	
674	Acidentes de trabalho e doenças profissionais	M	DR14	
675	Matérias ambientais	M	DR14	
676	Contratos onerosos	M	DR14	
677	Reestruturação	M	DR14	
678	Outras provisões	M	DR14	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
68	Outros gastos e perdas	A		
681	Impostos e taxas	A		
6811	Impostos diretos	M	DR18	
6812	Impostos indiretos	A		
68121	IVA Suportado não dedutível	M	DR18	
68122	IVA Liquidações oficiosas	M	DR18	
68129	Outros	M	DR18	
6813	Taxas	M	DR18	
682	Descontos de pronto pagamento concedidos	M	DR18	
683	Dívidas incobráveis	M	DR18	
684	Perdas em inventários	A		
6841	Sinistros	M	DR18	
6842	Quebras	M	DR18	
	…			
6848	Outras perdas	M	DR18	
685	Gastos e perdas em entidades controladas, associadas e empreendimentos conjuntos	A		
6851	Cobertura de prejuízos	M	DR18	
6852	Aplicação do método da equivalência patrimonial	M	DR18	
6853	Alienações	M	DR18	
	…			
6858	Outros gastos e perdas	M	DR18	
686	Gastos e perdas nos restantes investimentos financeiros	A		
6861	Cobertura de prejuízos	M	DR18	
6862	Alienações	M	DR18	
6863	Diferenças de câmbio desfavoráveis na atividade de investimento	M	DR18	
	…			
6868	Outros gastos e perdas	M	DR18	
687	Gastos e perdas em investimentos não financeiros	A		
6871	Alienações	A		
68711	Propriedades de investimento	M	DR18	
68712	Ativos fixos tangíveis	M	DR18	
68713	Ativos intangíveis	M	DR18	
6872	Sinistros	M	DR18	
6873	Abates	M	DR18	
6874	Gastos em propriedades de investimento	M	DR18	
	…			
6878	Outros gastos e perdas	M	DR18	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
688	Outros	A		
6881	Correções relativas a períodos anteriores	A		
68811	Reembolso/restituição de impostos diretos	A		
688111	Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares	M	DR18	
688112	Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas	M	DR18	
688113	Derrama	M	DR18	
688114	Imposto do selo sobre sucessões e doações	M	DR18	
688115	Imposto municipal sobre imóveis	M	DR18	
688116	Imposto único de circulação	M	DR18	
688117	Imposto do uso, porte e detenção de armas	M	DR18	
688118	Impostos abolidos	M	DR18	
688119	Outros	M	DR18	
68812	Reembolso/restituição de impostos indiretos	A		
688121	Imposto sobre produtos petrolíferos	M	DR18	
688122	Imposto sobre valor acrescentado	M	DR18	
688123	Imposto sobre veículos	M	DR18	
688124	Imposto de consumo sobre o tabaco	M	DR18	
688125	Imposto sobre álcool e bebidas alcoólicas	M	DR18	
688126	Lotarias, apostas mútuas e imposto de jogo	M	DR18	
688127	Imposto do selo	M	DR18	
688129	Outros	M	DR18	
68813	Outras Restituições	A		
688131	Taxas	M	DR18	
688139	Outras	M	DR18	
68814	Devolução de transferências e subsídios obtidos	M	DR18	
68815	Regularizações a contribuições declaradas/restituições	M	DR18	
68816	Regularizações a prestações sociais	M	DR18	
	…			
68819	Outras	M	DR18	
6882	Donativos	A		
68821	Em numerário	M	DR18	
68822	Em outros ativos	M	DR18	
6883	Quotizações	M	DR18	
6884	Ofertas e amostras de inventários	M	DR18	
6885	Insuficiência da estimativa para impostos	M	DR18	
6886	Perdas em instrumentos financeiros	M	DR18	
6887	Diferenças de câmbio desfavoráveis na atividade operacional	M	DR18	
6888	Dotação provisional	A		
68881	Corrente	M	DR18	
68882	De capital	M	DR18	
6889	Outros não especificados	A		
68891	Corrente	M	DR18	
68892	De capital	M	DR18	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
69	Gastos e perdas por juros e outros encargos	A		
691	Juros suportados	A		
6910	Juros e encargos correntes de dívida pública	A		
69101	Juros	M	DR22	
69102	Encargos correntes da dívida pública	M	DR22	
6911	Juros de financiamentos obtidos	M	DR22	
6912	Juros de locação financeira	A		
69121	Terrenos	M	DR22	
69122	Habitações	M	DR22	
69123	Edifícios	M	DR22	
69124	Construções diversas	M	DR22	
69125	Viaturas e outro material de transporte	M	DR22	
69126	Material de informática	M	DR22	
69127	Maquinaria e equipamento	M	DR22	
69128	Recursos militares	M	DR22	
69129	Outros investimentos	M	DR22	
6913	Juros tributários	A		
69131	Indemnizatórios	M	DR22	
69132	Juros de mora	M	DR22	
69139	Outros	M	DR22	
6918	Outros juros	A		
69181	Remuneração de depósitos no Tesouro	M	DR22	
69182	Outros	M	DR22	
692	Diferenças de câmbio desfavoráveis na atividade de financiamento	A		
6921	Relativas a financiamentos obtidos	M	DR22	
	…			
6928	Outras	M	DR22	
	…			
698	Outros gastos e perdas de financiamento	A		
6981	Relativos a financiamentos obtidos	M	DR22	
	…			
6988	Outros	M	DR22	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
7	**Rendimentos**			
70	Impostos, contribuições e taxas	A		
701	Impostos diretos	A		
70101	Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares	M	DR01	
70102	Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas	M	DR01	
70103	Derrama	M	DR01	
70104	Imposto do selo sobre sucessões e doações	M	DR01	
70105	Imposto minicipal sobre imóveis	M	DR01	
70106	Imposto único de circulação	A		
701061	Empresas	M	DR01	
701062	Famílias	M	DR01	
70107	Imposto do uso, porte e detenção de armas	M	DR01	
	…			
70199	Outros	M	DR01	
702	Impostos indiretos	A		
70201	Imposto sobre produtos petrolíferos	M	DR01	
70202	Imposto sobre valor acrescentado	M	DR01	
70203	Imposto sobre veículos	M	DR01	
70204	Imposto de consumo sobre o tabaco	M	DR01	
70205	Imposto sobre álcool e bebidas alcoólicas	M	DR01	
70206	Lotarias, apostas mútuas e imposto do jogo	M	DR01	
70207	Imposto do selo	M	DR01	
70208	Impostos indiretos específicos das autarquias locais	M	DR01	
70209	Impostos indiretos específicos das regiões autónomas	M	DR01	
70210	Imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis	M	DR01	
70211	Contribuição do serviço rodoviário	M	DR01	
70212	Contribuição do audiovisual	M	DR01	
70213	Contribuição sobre o setor bancário	M	DR01	
70214	Contribuição sobre o setor energético	M	DR01	
	…			
70299	Outros	M	DR01	
703	Contribuições para sistemas de proteção social e subsistemas de saúde	A		
7031	Sistemas de proteção social	A		
70311	Quotizações dos trabalhadores	M	DR01	
70312	Contribuições do empregador	M	DR01	
70313	Contribuições de trabalhadores independentes	M	DR01	
70314	Contribuições de inscrição facultativa	M	DR01	
	…			
70319	Outras	M	DR01	
7032	Subsistemas de saúde	A		
70321	Quotizações dos trabalhadores	M	DR01	
70322	Contribuições da entidade empregadora pública	M	DR01	
7039	Outras contribuições	M	DR01	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
704	Taxas, multas e outras penalidades	A		
7041	Taxas	A		
704101	Taxas de justiça	M	DR01	
704102	Taxas de registo de notariado	M	DR01	
704103	Taxas de registo predial	M	DR01	
704104	Taxas de registo civil	M	DR01	
704105	Taxas de registo comercial	M	DR01	
704106	Taxas florestais e ambientais	M	DR01	
704107	Taxas vinícolas	M	DR01	
704108	Taxas moderadoras	M	DR01	
704109	Taxas sobre espetáculos e divertimentos	M	DR01	
704110	Taxas sobre energia	M	DR01	
704111	Taxas sobre geologia e minas	M	DR01	
704112	Taxas sobre comercialização e abate de gado	M	DR01	
704113	Taxas de portos	M	DR01	
704114	Taxas sobre operações de bolsa	M	DR01	
704115	Taxas sobre controlo metrológico e de qualidade	M	DR01	
704116	Taxas sobre fiscalização de atividades comerciais e industriais	M	DR01	
704117	Taxas sobre licenciamentos diversos concedidos a empresas	M	DR01	
704118	Taxas sobre o valor de adjudicação de obras públicas	M	DR01	
704119	Adicionais	M	DR01	
704120	Emolumentos	M	DR01	
704121	Portagens	M	DR01	
704122	Propinas	M	DR01	
704123	Taxas de supervisão e regulação	M	DR01	
	…			
704199	Outras	M	DR01	
7042	Taxas específicas das regiões autónomas	M	DR01	
7043	Taxas específicas das autarquias locais	A		
704301	Mercados e feiras	M	DR01	
704302	Loteamentos e obras	M	DR01	
704303	Ocupação da via pública	M	DR01	
704304	Animais	M	DR01	
704305	Caça e pesca	M	DR01	
704306	Saneamento	M	DR01	
704307	Arrendamento urbano	M	DR01	
704308	Taxa municipal de direitos de passagem	M	DR01	
704309	Taxa sobre o ruído	M	DR01	
704310	Licença sobre o ruído	M	DR01	
	…			
704399	Outras	M	DR01	
7044	Multas e outras penalidades	A		
70441	Juros de mora	M	DR01	
70442	Juros compensatórios	M	DR01	
70443	Multas e coimas por infrações ao Código da Estrada e legislação afim	M	DR01	
70444	Coimas e penalidades por contraordenações	M	DR01	
70449	Outras multas e penalidades	M	DR01	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
71	Vendas	A		
711	Mercadorias	M	DR02	
712	Produtos acabados e intermédios	A		
71201	Produtos agrícolas e pecuários	M	DR02	
71202	Produtos alimentares e bebidas	M	DR02	
71203	Livros e documentação técnica	M	DR02	
71204	Publicações e impressos	M	DR02	
71205	Material de escritório	M	DR02	
71206	Fardamentos e artigos pessoais	M	DR02	
71207	Bens initilizados	M	DR02	
71208	Matérias de consumo	M	DR02	
	…			
71299	Outros	M	DR02	
713	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	M	DR02	
714	Ativos biológicos	M	DR02	
	…			
717	Devoluções de vendas	M	DR02	
718	Descontos e abatimentos em vendas	M	DR02	
72	Prestações de serviços e concessões	A		
7201	Serviços específicos do setor da saúde	M	DR03	
7202	Serviços específicos do setor da educação	M	DR03	
7203	Serviços específicos das autarquias locais	M	DR03	
7204	Serviços específicos de outros setores	M	DR03	
7205	Concessões	A		
720501	Serviços de saúde	M	DR03	
720502	Infraestruturas de transportes e parques de estacionamento	M	DR03	
720503	Serviços de transporte	M	DR03	
720504	Serviços de alojamento e restauração	M	DR03	
720505	Espaços de desporto, cultura e lazer	M	DR03	
720506	Serviço de fornecimento de água	M	DR03	
720507	Serviço de recolha e tratamento de resíduos sólidos urbanos	M	DR03	
720508	Tecnologias de informação e comunicação	M	DR03	
720509	Ativos no subsolo	M	DR03	
	…			
720599	Outros subcontratos ou concessões	M	DR03	
7206	Vistorias e ensaios	M	DR03	
7207	Estudos, pareceres, projetos e consultadoria	M	DR03	
7208	Serviços sociais, recreativos, culturais e desporto	A		
72081	Alimentação e alojamento	M	DR03	
72082	Piscinas	M	DR03	
72083	Recintos desportivos	M	DR03	
72084	Museus e bibliotecas	M	DR03	
7209	Transporte de doentes	M	DR03	
7210	Serviços laboratoriais	M	DR03	
7211	Aluguer de equipamentos	M	DR03	
7212	Arrendamento	M	DR03	
7213	Reparações	M	DR03	
7214	Subsistemas de saúde facultativos	M	DR03	
	…			
7299	Outros serviços	M	DR03	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
73	Variações nos inventários da produção	A		
731	Produtos acabados e intermédios	M	DR05	
732	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	M	DR05	
733	Produtos e trabalhos em curso	M	DR05	
734	Ativos biológicos	M	DR05	
74	Trabalhos para a própria entidade	A		
741	Ativos fixos tangíveis	M	DR06	
742	Ativos intangíveis	M	DR06	
743	Propriedades de investimento	M	DR06	
744	Ativos por gastos diferidos	M	DR06	
	…			
75	Transferências e subsídios correntes obtidos	M	DR04	
76	Reversões	A		
761	De depreciações e de amortizações	A		
7611	Propriedades de investimento	M	-DR19	
7612	Ativos fixos tangíveis	M	-DR19	
7613	Ativos intangíveis	M	-DR19	
762	De perdas por imparidade	A		
7621	Em contas a receber	A		
76211	Clientes, contribuintes e utentes	M	-DR13	
76212	Outros devedores	M	-DR13	
7622	Em inventários	M	-DR12	
7623	Em investimentos financeiros	M	-DR15	
7624	Em propriedades de investimento	M	-DR20	
7625	Em ativos fixos tangíveis	M	-DR20	
7626	Em ativos intangíveis	M	-DR20	
7627	Em investimentos em curso	M	-DR15	
763	De provisões	A		
7631	Impostos, contribuições e juros de mora	A		
76311	Impostos	M	-DR14	
76312	Contribuições	M	-DR14	
76313	Juros de mora	M	-DR14	
7632	Garantias a clientes	M	-DR14	
7633	Processos judiciais em curso	M	-DR14	
7634	Acidentes de trabalho e doenças profissionais	M	-DR14	
7635	Matérias ambientais	M	-DR14	
7636	Contratos onerosos	M	-DR14	
7637	Reestruturação	M	-DR14	
7638	Outras provisões	M	-DR14	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
77	Ganhos por aumentos de justo valor	A		
771	Em instrumentos financeiros	M	DR16	
772	Em investimentos financeiros	M	DR16	
773	Em propriedades de investimento	M	DR16	
774	Em ativos biológicos	M	DR16	
78	Outros rendimentos e ganhos	A		
780	Outros rendimentos e ganhos do Estado	M	DR17	
781	Rendimentos suplementares	A		
7811	Serviços sociais	M	DR17	
7812	Arrendamento de espaços e aluguer de equipamento	M	DR17	
7813	Estudos, projetos e assistência tecnológica	M	DR17	
7814	Royalties	M	DR17	
7815	Desempenho de atividades noutras entidades	M	DR17	
	…			
7819	Outros rendimentos suplementares	A		
78191	Monetários	M	DR17	
78192	Não monetários	M	DR17	
782	Descontos de pronto pagamento obtidos	M	DR17	
783	Recuperação de contas a receber	M	DR17	
784	Ganhos em inventários	A		
7841	Sinistros	M	DR17	
7842	Sobras	M	DR17	
7848	Outros ganhos	M	DR17	
785	Rendimentos e ganhos em entidades controladas, associadas e empreendimentos conjuntos	A		
7851	Aplicação do método da equivalência patrimonial	M	DR17	
7852	Alienações	M	DR17	
	…			
7858	Outros rendimentos e ganhos	M	DR17	
786	Rendimentos e ganhos nos restantes ativos financeiros	A		
7861	Diferenças de câmbio favoráveis na atividade de investimento	M	DR17	
7862	Alienações	M	DR17	
7868	Outros rendimentos e ganhos	M	DR17	
787	Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros	A		
7871	Alienações	A		
78711	Propriedades de investimento	M	DR17	
78712	Ativos fixos tangíveis	M	DR17	
78713	Ativos intangíveis	M	DR17	
7872	Sinistros	M	DR17	
7873	Rendas em propriedades de investimento	A		
78730	Bens de domínio público	M	DR17	
78731	Terrenos	M	DR17	
78732	Edifícios e outras construções	M	DR17	
7879	Outros rendimentos e ganhos	M	DR17	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
788	Outros	A		
7880	Outros rendimentos do Estado	A		
78801	Rendimentos correntes	A		
788011	Prémios, taxas por garantia de risco e diferenças de câmbio	M	DR17	
788012	Produto da venda de valores desamoedados	M	DR17	
788013	Lucros de amoedação	M	DR17	
	…			
788019	Outros rendimentos correntes	M	DR17	
78802	Rendimentos de capital	A		
788021	Indemnizações	M	DR17	
	…			
788029	Outros rendimentos de capital	M	DR17	
7881	Correções relativas a períodos anteriores	A		
78811	Cobrança adicional de impostos diretos	A		
788111	Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares	M	DR17	
788112	Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas	M	DR17	
788113	Derrama	M	DR17	
788114	Imposto municipal sobre imóveis	M	DR17	
788115	Imposto único de circulação	M	DR17	
788116	Imposto do uso, porte e detenção de armas	M	DR17	
788117	Impostos abolidos	M	DR17	
	…			
788119	Outros	M	DR17	
78812	Cobrança adicional de impostos indiretos	A		
7881201	Imposto sobre valor acrescentado	M	DR17	
7881202	Imposto sobre produtos petrolíferos	M	DR17	
7881203	Imposto sobre veículos	M	DR17	
7881204	Imposto de consumo sobre o tabaco	M	DR17	
7881205	Imposto sobre álcool e bebidas alcoólicas	M	DR17	
7881206	Jogos sociais e imposto de jogo	M	DR17	
7881207	Imposto de selo	M	DR17	
7881208	Contribuição do serviço rodoviário	M	DR17	
7881209	Contribuição do audiovisual	M	DR17	
7881299	Outros	M	DR17	
78813	Cobrança adicional de taxas	M	DR17	
78814	Devolução de transferências concedidas por incumprimento	M	DR17	
	..			
78818	Correções relativas a outros rendimentos e ganhos	M	DR17	
78819	Outras	M	DR17	
7882	Excesso de estimativa para impostos	M	DR17	
7883	Imputação de subsídios e transferências para investimentos	M	DR17	
7884	Ganhos em outros instrumentos financeiros	M	DR17	
7885	Restituição de impostos	M	DR17	
7886	Diferenças de câmbio favoráveis na atividade operacional	M	DR17	
7887	Outros não especificados	A		
78871	Correntes	M	DR17	
78872	De capital	M	DR17	

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre as contas de movimento do novo Plano de Contas Central do MF e as rubricas das demonstrações financeiras

Cód.	Descritivo	Tipo	Rub. 1	Rub. 2
79	Juros, dividendos e outros rendimentos similares	A		
791	Juros obtidos	A		
7911	Residentes	M	DR21	
7912	Não residentes	M	DR21	
792	Dividendos obtidos	M	DR21	
793	Diferenças de câmbio favoráveis na atividade de financiamento	M	DR21	
798	Outros rendimentos similares	M	DR21	
8	**Resultados**			
81	Resultado Líquido do Período	A		
811	Resultado antes de impostos	M	N/A	
812	Imposto sobre o rendimento do período	A		
8121	Imposto estimado para o período	M	DR23	
8122	Imposto diferido	M	DR23	
	…			
818	Resultado líquido	M	B31	
	…			
89	Dividendos antecipados	M	B32	

Notas:

Tipo: A = conta de acumulação;

Tipo: M = conta de movimento

Nas linhas assinaladas a cinzento constam contas a adicionar face ao Anexo III do SNC-AP e que fazem parte do PCC do MF.

Relativamente às contas de movimento em que aparece uma rubrica precedida de um sinal "-" significa que o saldo dessa conta é deduzido nessa mesma rubrica. Estão essencialmente em causa as contas de depreciações e amortizações acumuladas, bem como as perdas por imparidade acumuladas e contas a deduzir a determinadas rubricas da demonstração dos resultados.

N/A = Não aplicável

Tabela 3

Mapeamento das contas do novo Plano de Contas Central do MF para as rubricas do balanço

Nota introdutória:

A estrutura do balanço abaixo apresentada evidencia diferenças pontuais face à que consta do SNC-AP motivadas pelo reforço de consistência com o SNC, assim como pela aderência à designação das contas que contribuem para determinadas rubricas do balanço ou da demonstração dos resultados, caso em que a designação dessas rubricas foi ajustada.

No seguimento da correspondência conta/rubrica (do balanço ou da demonstração dos resultados) anteriormente apresentada, evidencia-se agora a ótica inversa rubrica/conta, enquadrada na estrutura do balanço.

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Mapeamento das contas do novo Plano de Contas Central do MF para as rubricas do balanço

Rubricas		Código de contas
Código	**Ativo não corrente**	
B01	Ativos fixos tangíveis	43+453+450+4553-4590-4593-45953
B02	Propriedades de investimento	42+452+455 -4592-45952
B03	Ativos intangíveis	44+454+4554-4594-45954
B04	Ativos biológicos	372 + 3922
B05	Participações financeiras	4111+4112+4121+4122+4131+4132+4141+4511+45511-4191-45911-459511
B06	Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis	20322
B07	Acionistas/sócios/associados	266 + 26811+26821 - 2694
B08	Outros ativos financeiros	4113+4123+4133+4142+415-4192-4193+4512+45512+455-45912-459512
B09	Ativos por impostos diferidos	2741
	Ativo corrente	
B10	Inventários	32 + 33 + 34 + 35 + 36 + 391
B11	Ativos biológicos	371 + 3921
B12	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis	201 + 205
B13	Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis	2031 + 20321
B14	Clientes, contribuintes e utentes	211+212+213+214+215-219
B15	Estado e outros entes públicos	2412+2413+2414+2415+2417+2431+2432+24341+2437+2438
B16	Acionistas/sócios/associados	261+262 + 263 +26811+26821-2691-2692-2693
B17	Outras contas a receber	228+232+2701+2713+2720+2721+2772+2781+2091+27891-229-239-279
B18	Diferimentos	281
B19	Ativos financeiros detidos para negociação	1411 + 1421 + 1422 + 1423 + 1424 + 14291 -19
B20	Outros ativos financeiros	1431
B21	Caixa e depósitos	11 + 12 + 13
	Património Líquido	
B22	Património/Capital	51
B23	Ações (quotas) próprias	52
B24	Outros instrumentos de capital próprio	53
B25	Prémios de emissão	54
B26	Reservas	55
B27	Resultados transitados	56
B28	Ajustamentos em ativos financeiros	57
B29	Excedentes de revalorização	58
B30	Outras variações no património líquido	59
B31	Resultado líquido do período	818
B32	Dividendos antecipados	89
B33	Interesses que não controlam	Só nas demonstrações financeiras consolidadas
	Passivo não corrente	
B34	Provisões	29
B35	Financiamentos obtidos	20422+25
B36	Fornecedores de investimentos	2711+2712
B37	Responsabilidades por benefícios pós-emprego	273
B38	Passivos por impostos diferidos	2742
B39	Outras contas a pagar	237
	Passivo corrente	
B40	Credores por transferências e subsídios não reembolsáveis concedidos	202 + 206
B41	Fornecedores	221+222+225
B42	Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes	218+276
B43	Estado e outros entes públicos	2411+2416+242+2433+24342+2436+2439+244+245+246+249
B44	Acionistas/sócios/associados	264 + 265 + 26812+26822
B45	Financiamentos obtidos	2041+20421+25
B46	Fornecedores de investimentos	2711+2712
B47	Outras contas a pagar	2092+231+238+2702+2722+275+2782+2783+2784+27892
B48	Diferimentos	282
B49	Passivos financeiros detidos para negociação	1412 + 14292
B50	Outros passivos financeiros	1432+2771

Tabela 4

Mapeamento das contas do novo Plano de Contas Central do MF para as rubricas da demonstração dos resultados

Nota introdutória:

No seguimento da correspondência conta/rubrica (do balanço ou da demonstração dos resultados) anteriormente apresentada, evidencia-se agora a ótica inversa rubrica/conta, enquadrada no *layout* da demonstração dos resultados.

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Mapeamento das contas do novo Plano de Contas Central do MF para as rubricas da demonstração dos resultados

Rubricas		Código de contas
Código	Designação	
DR01	Impostos, contribuições e taxas	70
DR02	Vendas	71
DR03	Prestações de serviços e concessões	72
DR04	Transferências e subsídios correntes obtidos	75
DR05	Variações nos inventários da produção	73
DR06	Trabalhos para a própria entidade	74
DR07	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	61
DR08	Fornecimentos e serviços externos	62
DR09	Gastos com pessoal	63
DR10	Transferências e subsídios concedidos	60 (exceto 603)
DR11	Prestações sociais	603
DR12	Imparidade de inventários (perdas/reversões)	652-7622
DR13	Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)	651-7621
DR14	Provisões (aumentos/reduções)	67-763
DR15	Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)	653+657-7623-7627
DR16	Aumentos/reduções de justo valor	77-66
DR17	Outros rendimentos e ganhos	78
DR18	Outros gastos e perdas	68
DR19	Gastos/reversões de depreciação e amortização	64-761
DR20	Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)	654+655+656-7624-7625-7626
DR21	Juros e rendimentos similares obtidos	79
DR22	Juros e gastos similares suportados	69
DR23	Imposto sobre o rendimento	812

Tabela 5

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Nota introdutória:

A criação de rubricas nas demonstrações orçamentais permite normalizar a estrutura destes elementos de relato à semelhança das demonstrações financeiras, deixando assim de se apresentar a execução orçamental em toda a extensão dos classificadores orçamentais utilizados pelas entidades.

Apresenta-se abaixo a correspondência entre os códigos da classificação económica da receita e da despesa, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro, e as rubricas das demonstrações orçamentais.

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
	RECEITA		
	RECEITAS CORRENTES		
010000	**Impostos diretos**		
010100	**Sobre o rendimento**		
010101	Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS)	R11	Impostos Diretos
010102	Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)	R11	Impostos Diretos
010200	**Outros**		
010201	Imposto sobre as sucessões e doações	R11	Impostos Diretos
010202	Contribuição autárquica	R11	Impostos Diretos
010203	Imposto municipal sobre veículos	R11	Impostos Diretos
010204	Imposto municipal de sisa	R11	Impostos Diretos
010205	Derrama	R11	Impostos Diretos
010206	Imposto de uso, porte e detenção de armas	R11	Impostos Diretos
010207	Impostos abolidos	R11	Impostos Diretos
010299	Impostos directos diversos	R11	Impostos Diretos
020000	**Impostos indiretos**		
020100	**Sobre o consumo**		
020101	Imposto sobre produtos petrolíferos (ISP)	R12	Impostos Indiretos
020102	Imposto sobre valor acrescentado (IVA)	R12	Impostos Indiretos
020103	Imposto automóvel (IA)	R12	Impostos Indiretos
020104	Imposto de consumo sobre o tabaco	R12	Impostos Indiretos
020105	Imposto sobre álcool e bebidas alcoólicas (IABA)	R12	Impostos Indiretos
020199	Impostos directos diversos	R12	Impostos Indiretos
020200	**Outros**		
020201	Lotarias	R12	Impostos Indiretos
020202	Imposto do selo	R12	Impostos Indiretos
020203	Imposto do jogo	R12	Impostos Indiretos
020204	Impostos rodoviários	R12	Impostos Indiretos
020205	Resultados da exploração de apostas mútuas	R12	Impostos Indiretos
020206	Impostos indirectos específicos das autarquias locais	R12	Impostos Indiretos
020299	Impostos indirectos diversos	R12	Impostos Indiretos
030000	**Contribuições para Segurança Social, Caixa Geral Aposentações e ADSE**		
030100	**Subsistema previdencial**		
030101	Quotizações dos trabalhadores	R2	Contribuições para sistemas de proteção social e subsistemas de saúde
030102	Contribuições	R2	Contribuições para sistemas de proteção social e subsistemas de saúde
030103	Contribuições por políticas activas de emprego	R2	Contribuições para sistemas de proteção social e subsistemas de saúde
030200	**Regimes complementares e especiais**		
030201	Regimes especiais	R2	Contribuições para sistemas de proteção social e subsistemas de saúde
030202	Regimes complementares	R2	Contribuições para sistemas de proteção social e subsistemas de saúde
030300	**Caixa Geral de Aposentações e ADSE**		
030301	Quotas e comparticipações para a Caixa Geral de Aposentações	R2	Contribuições para sistemas de proteção social e subsistemas de saúde
030302	Comparticipações para a ADSE	R2	Contribuições para sistemas de proteção social e subsistemas de saúde
030399	Outros	R2	Contribuições para sistemas de proteção social e subsistemas de saúde

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
RECEITA			
	RECEITAS CORRENTES		
040000	**Taxas, multas e outras penalidades:**		
040100	**Taxas**		
040101	Taxas de justiça	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040102	Taxas de registo de notariado	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040103	Taxas de registo predial	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040104	Taxas de registo civil	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040105	Taxas de registo comercial	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040106	Taxas florestais	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040107	Taxas vinícolas	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040108	Taxas moderadoras	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040109	Taxas sobre espectáculos e divertimentos	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040110	Taxas sobre energia	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040111	Taxas sobre geologia e minas	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040112	Taxas sobre comercialização e abate de gado	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040113	Taxas de portos	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040114	Taxas sobre operações de bolsa	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040115	Taxas sobre controlo metrológico e de qualidade	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040116	Taxas sobre fiscalização de actividades comerciais e industriais	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040117	Taxas sobre licenciamentos diversos concedidos a empresas	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040118	Taxas sobre o valor de adjudicação de obras públicas	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040119	Adicionais	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040120	Emolumentos consulares	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040121	Portagens	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040122	Propinas	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040123	Taxas específicas das autarquias locais	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040199	Taxas diversas	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040200	**Multas e outras penalidades**		
040201	Juros de mora	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040202	Juros compensatórios	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040203	Multas e coimas por infracções ao Código da Estrada e restante legislação	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040204	Coimas e penalidades por contra-ordenações	R3	Taxas, multas e outras penalidades
040299	Multas e penalidades diversas	R3	Taxas, multas e outras penalidades
050000	**Rendimentos de propriedade**		
050100	**Juros - Sociedades e quase-sociedades não financeiras**		
050101	Públicas	R4	Rendimentos de propriedade
050102	Privadas	R4	Rendimentos de propriedade
050200	**Juros - Sociedades Financeiras**		
050201	Bancos e outras instituições bancárias	R4	Rendimentos de propriedade
050202	Companhias de seguros e Fundos de pensões	R4	Rendimentos de propriedade
050300	**Juros - Administrações Públicas**		
050301	Administração Central - Estado	R4	Rendimentos de propriedade
050302	Administração Central - Serviços e fundos autónomos	R4	Rendimentos de propriedade
050303	Administração Regional	R4	Rendimentos de propriedade
050304	Administração Local - Continente	R4	Rendimentos de propriedade
050305	Administração Local - Regiões Autónomas	R4	Rendimentos de propriedade
050306	Segurança Social	R4	Rendimentos de propriedade
050400	**Juros - Instituições sem fins lucrativos**	R4	
050500	**Juros - Famílias**	R4	
050600	**Juros - Resto do mundo**	R4	
050601	União Europeia - Instituições	R4	Rendimentos de propriedade
050602	União Europeia -Países membros	R4	Rendimentos de propriedade
050603	Países Terceiros e organizações internacionais	R4	Rendimentos de propriedade

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
RECEITA			
	RECEITAS CORRENTES		
050700	**Dividendos e participações lucros sociedades e quase-sociedades não financeiras**	R4	
050800	**Dividendos e participações nos lucros de sociedades financeiras**	R4	
050900	**Participações nos lucros de administrações públicas**	R4	
051000	**Rendas**	R4	
051001	Terrenos	R4	Rendimentos de propriedade
051002	Activos no subsolo	R4	Rendimentos de propriedade
051003	Habitações	R4	Rendimentos de propriedade
051004	Edifícios	R4	Rendimentos de propriedade
051005	Bens de dominio público	R4	Rendimentos de propriedade
051099	Outros	R4	Rendimentos de propriedade
051100	**Ativos incorpóreos**	R4	
060000	**Transferências correntes**		
060100	**Sociedades e quase-sociedades não financeiras**		
060101	Públicas	R53	Outras
060102	Privadas	R53	Outras
060200	**Sociedades financeiras**		
060201	Bancos e outras instituições financeiras	R53	Outras
060202	Companhias de seguros e Fundos de pensões	R53	Outras
060300	**Administração central**		
060301	Estado	R511	Administração Central - Estado
060302	Estado - Subsistema de protecção social de cidadania - Regime de solidariedade	R511	Administração Central - Estado
060303	Estado - Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social	R511	Administração Central - Estado
060304	Estado - Subsistema de protecção à família e políticas activas de emprego e formação profissional	R511	Administração Central - Estado
060305	Estado - Participação portuguesa em projectos co-financiados	R511	Administração Central - Estado
060306	Estado - Participação comunitária em projectos co-financiados	R511	Administração Central - Estado
060307	Serviços e fundos autónomos	R512	Administração Central - Outras entidades
060308	Serviços e fundos autónomos - Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social	R512	Administração Central - Outras entidades
060309	Serviços e fundos autónomos - Subsistema de protecção à família e políticas activas de emprego e formação profissional	R512	Administração Central - Outras entidades
060310	Serviços e fundos autónomos - Participação portuguesa em projectos co-financiados	R512	Administração Central - Outras entidades
060311	Serviços e fundos autónomos - Participação comunitária em projectos co-financiados	R512	Administração Central - Outras entidades
060400	**Administração regional**		
060401	Região Autónoma dos Açores	R514	Administração Regional
060402	Região Autónoma da Madeira	R514	Administração Regional
060500	**Administração local**		
060501	Continente	R515	Administração Local
060502	Região Autónoma dos Açores	R515	Administração Local
060503	Região Autónoma da Madeira	R515	Administração Local
060600	**Segurança social**		
060601	Sistema de solidariedade e segurança social	R513	Segurança Social
060602	Participação portuguesa em projectos co-financiados	R513	Segurança Social
060603	Financiamento comunitário em projectos co-financiados	R513	Segurança Social
060604	Outras transferências	R513	Segurança Social
060700	**Instituições sem fins lucrativos**		
060701	Instituições sem fins lucrativos	R53	Outras
060800	**Famílias**		
060801	Famílias	R53	Outras
060900	**Resto do mundo**		
060901	União Europeia - Instituições	R52	Exterior - U E
060902	União Europeia - Instituições - Subsistema de protecção social de cidadania	R52	Exterior - U E
060903	União Europeia - Instituições - Subsistema de protecção à família e políticas activas de emprego e formação profissional	R52	Exterior - U E
060904	União Europeia - Países - Membros	R52	Exterior - U E
060905	Países terceiros e organizações internacionais	R53	Outras
060906	Países terceiros e organizações internacionais - Subsistema de protecção social de cidadania	R53	Outras

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
RECEITA			
	RECEITAS CORRENTES		
070000	**Venda de bens e serviços correntes**		
070100	**Venda de bens**		
070101	Material escritório	R6	Venda de bens e serviços
070102	Livros e documentação técnica	R6	Venda de bens e serviços
070103	Publicações e impressos	R6	Venda de bens e serviços
070104	Fardamentos e artigos pessoais	R6	Venda de bens e serviços
070105	Bens inutilizados	R6	Venda de bens e serviços
070106	Produtos agrícolas e pecuários	R6	Venda de bens e serviços
070107	Produtos alimentares e bebidas	R6	Venda de bens e serviços
070108	Mercadorias	R6	Venda de bens e serviços
070109	Matérias de consumo	R6	Venda de bens e serviços
070110	Desperdícios, resíduos e refugos	R6	Venda de bens e serviços
070111	Produtos acabados e intermédios	R6	Venda de bens e serviços
070199	Outros	R6	Venda de bens e serviços
070200	**Serviços**		
070201	Aluguer de espaços e equipamentos	R6	Venda de bens e serviços
070202	Estudos, pareceres, projectos e consultadoria	R6	Venda de bens e serviços
070203	Vistorias e ensaios	R6	Venda de bens e serviços
070204	Serviços de laboratórios	R6	Venda de bens e serviços
070205	Actividades de saúde	R6	Venda de bens e serviços
070206	Reparações	R6	Venda de bens e serviços
070207	Alimentação e alojamento	R6	Venda de bens e serviços
070208	Serviços sociais, recreativos, culturais e desporto	R6	Venda de bens e serviços
070209	Serviços específicos das autarquias	R6	Venda de bens e serviços
070299	Outros	R6	Venda de bens e serviços
070300	**Rendas**		
070301	Habitações	R6	Venda de bens e serviços
070302	Edifícios	R6	Venda de bens e serviços
070399	Outros	R6	Venda de bens e serviços
080000	**Outras receitas correntes**		
080100	**Outras**		
080101	Prémios, taxas por garantia de risco e diferenças de câmbio	R7	Outras Receitas Correntes
080102	Produto da venda de valores desamoedados	R7	Outras Receitas Correntes
080103	Lucros de amoedação	R7	Outras Receitas Correntes
080199	Outras	R7	Outras Receitas Correntes
080200	**Subsidios**		
080201	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - publicas	R7	Outras Receitas Correntes
080202	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - privadas	R7	Outras Receitas Correntes
080203	Sociedades financeiras	R7	Outras Receitas Correntes
080204	Estado	R7	Outras Receitas Correntes
080205	Serviços e fundos autónomos	R7	Outras Receitas Correntes
080206	Região Autónoma da Madeira	R7	Outras Receitas Correntes
080207	Região Autónoma dos Açores	R7	Outras Receitas Correntes
080208	Administração Local	R7	Outras Receitas Correntes
080209	Segurança Social	R7	Outras Receitas Correntes
080210	Instituições sem fins lucrativos	R7	Outras Receitas Correntes
080211	Famílias	R7	Outras Receitas Correntes

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
RECEITA			
	RECEITAS DE CAPITAL		
090000	**Venda de bens de investimento**		
090100	**Terrenos**		
090101	Sociedades e quase-sociedades não financeiras	R8	Venda de bens de investimento
090102	Sociedades financeiras	R8	Venda de bens de investimento
090103	Administração Pública - Administração central - Estado	R8	Venda de bens de investimento
090104	Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	R8	Venda de bens de investimento
090105	Administração Pública - Administração regional	R8	Venda de bens de investimento
090106	Administração Pública - Administração local - Continente	R8	Venda de bens de investimento
090107	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	R8	Venda de bens de investimento
090108	Administração Pública - Segurança social	R8	Venda de bens de investimento
090109	Instituições sem fins lucrativos	R8	Venda de bens de investimento
090110	Famílias	R8	Venda de bens de investimento
090111	Resto do mundo - União Europeia	R8	Venda de bens de investimento
090112	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	R8	Venda de bens de investimento
090200	**Habitações**		
090201	Sociedades e quase-sociedades não financeiras	R8	Venda de bens de investimento
090202	Sociedades financeiras	R8	Venda de bens de investimento
090203	Administração Pública - Administração central - Estado	R8	Venda de bens de investimento
090204	Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	R8	Venda de bens de investimento
090205	Administração Pública - Administração regional	R8	Venda de bens de investimento
090206	Administração Pública - Administração local - Continente	R8	Venda de bens de investimento
090207	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	R8	Venda de bens de investimento
090208	Administração Pública - Segurança social	R8	Venda de bens de investimento
090209	Instituições sem fins lucrativos	R8	Venda de bens de investimento
090210	Famílias	R8	Venda de bens de investimento
090211	Resto do mundo - União Europeia	R8	Venda de bens de investimento
090212	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	R8	Venda de bens de investimento
090300	**Edifícios**		
090301	Sociedades e quase-sociedades não financeiras	R8	Venda de bens de investimento
090302	Sociedades financeiras	R8	Venda de bens de investimento
090303	Administração Pública - Administração central - Estado	R8	Venda de bens de investimento
090304	Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	R8	Venda de bens de investimento
090305	Administração Pública - Administração regional	R8	Venda de bens de investimento
090306	Administração Pública - Administração local - Continente	R8	Venda de bens de investimento
090307	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	R8	Venda de bens de investimento
090308	Administração Pública - Segurança social	R8	Venda de bens de investimento
090309	Instituições sem fins lucrativos	R8	Venda de bens de investimento
090310	Famílias	R8	Venda de bens de investimento
090311	Resto do mundo - União Europeia	R8	Venda de bens de investimento
090312	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	R8	Venda de bens de investimento
090400	**Outros bens de investimento**		
090401	Sociedades e quase-sociedades não financeiras	R8	Venda de bens de investimento
090402	Sociedades financeiras	R8	Venda de bens de investimento
090403	Administração Pública - Administração central - Estado	R8	Venda de bens de investimento
090404	Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	R8	Venda de bens de investimento
090405	Administração Pública - Administração regional	R8	Venda de bens de investimento
090406	Administração Pública - Administração local - Continente	R8	Venda de bens de investimento
090407	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	R8	Venda de bens de investimento
090408	Administração Pública - Segurança social	R8	Venda de bens de investimento
090409	Instituições sem fins lucrativos	R8	Venda de bens de investimento
090410	Famílias	R8	Venda de bens de investimento
090411	Resto do mundo - União Europeia	R8	Venda de bens de investimento
090412	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	R8	Venda de bens de investimento

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
RECEITA			
	RECEITAS DE CAPITAL		
100000	**Transferências de capital**		
100100	**Sociedades e quase-sociedades não financeiras**		
100101	Públicas	R93	Outras
100102	Privadas	R93	Outras
100200	**Sociedades financeiras**		
100201	Bancos e outras instituições financeiras	R93	Outras
100202	Companhias de seguros e Fundos de pensões	R93	Outras
100300	**Administração central**		
100301	Estado		
100302	Estado - Subsistema de protecção social de cidadania - Regime de solidariedade	R911	Administração Central - Estado
100303	Estado - Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social	R911	Administração Central - Estado
100304	Estado - Consignação dos rendimentos do Estado para reservas de capitalização	R911	Administração Central - Estado
100305	Estado - Excedentes de execução do Orçamento do Estado	R911	Administração Central - Estado
100306	Estado - Participação portuguesa em projectos co-financiados	R911	Administração Central - Estado
100307	Estado - Participação comunitária em projectos co-financiados	R911	Administração Central - Estado
100308	Serviços e fundos autónomos	R912	Administração Central - outras entidades
100309	Serviços e fundos autónomos - Participação portuguesa em projectos co-financiados	R912	Administração Central - outras entidades
100310	Serviços e fundos autónomos - Participação comunitária em projectos co-financiados	R912	Administração Central - outras entidades
100400	**Administração regional**		
100401	Região Autónoma dos Açores	R914	Administração Regional
100402	Região Autónoma da Madeira	R914	Administração Regional
100500	**Administração local**		
100501	Continente	R915	Administração Local
100502	Região Autónoma dos Açores	R915	Administração Local
100503	Região Autónoma da Madeira	R915	Administração Local
100600	**Segurança social**		
100601	Sistema de solidariedade e segurança social	R913	Segurança social
100602	Participação portuguesa em projectos co-financiados	R913	Segurança social
100603	Financiamento comunitário em projectos co-financiados	R913	Segurança social
100604	Capitalização pública de estabilização	R913	Segurança social
100605	Outras transferências	R913	Segurança social
100700	**Instituições sem fins lucrativos**		
100701	Instituições sem fins lucrativos	R93	Outras
100800	**Famílias**		
100801	Famílias	R93	Outras
100900	**Resto do mundo**		
100901	União Europeia - Instituições	R92	Exterior - U E
100902	União Europeia - Instituições - Subsistema de protecção social de cidadania	R92	Exterior - U E
100903	União Europeia - Países - Membros	R92	Exterior - U E
100904	Países terceiros e organizações internacionais	R93	Outras
100905	Países terceiros e organizações internacionais - Subsistema de protecção social de cidadania	R93	Outras
110000	**Ativos financeiros**		
110100	**Depósitos, certificados de depósito e poupança**		
110101	Sociedades e quase-sociedades não financeiras	R12	Receita com ativos financeiros
110102	Sociedades financeiras	R12	Receita com ativos financeiros
110103	Administração Pública - Administração central - Estado	R12	Receita com ativos financeiros
110104	Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	R12	Receita com ativos financeiros
110105	Administração Pública - Administração regional	R12	Receita com ativos financeiros
110106	Administração Pública - Administração local - Continente	R12	Receita com ativos financeiros
110107	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	R12	Receita com ativos financeiros
110108	Administração Pública - Segurança social	R12	Receita com ativos financeiros
110109	Instituições sem fins lucrativos	R12	Receita com ativos financeiros
110110	Famílias	R12	Receita com ativos financeiros
110111	Resto do mundo - União Europeia	R12	Receita com ativos financeiros
110112	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	R12	Receita com ativos financeiros

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
RECEITA			
	RECEITAS DE CAPITAL		
110200	**Títulos a curto prazo**		
110201	Sociedades e quase-sociedades não financeiras	R12	Receita com ativos financeiros
110202	Sociedades financeiras	R12	Receita com ativos financeiros
110203	Administração Pública - Administração central - Estado	R12	Receita com ativos financeiros
110204	Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	R12	Receita com ativos financeiros
110205	Administração Pública - Administração regional	R12	Receita com ativos financeiros
110206	Administração Pública - Administração local - Continente	R12	Receita com ativos financeiros
110207	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	R12	Receita com ativos financeiros
110208	Administração Pública - Segurança social	R12	Receita com ativos financeiros
110209	Instituições sem fins lucrativos	R12	Receita com ativos financeiros
110210	Famílias	R12	Receita com ativos financeiros
110211	Resto do mundo - União Europeia	R12	Receita com ativos financeiros
110212	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	R12	Receita com ativos financeiros
110300	**Títulos a médio e longo prazos**		
110301	Sociedades e quase-sociedades não financeiras	R12	Receita com ativos financeiros
110302	Sociedades financeiras	R12	Receita com ativos financeiros
110303	Administração Pública - Administração central - Estado	R12	Receita com ativos financeiros
110304	Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	R12	Receita com ativos financeiros
110305	Administração Pública - Administração regional	R12	Receita com ativos financeiros
110306	Administração Pública - Administração local - Continente	R12	Receita com ativos financeiros
110307	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	R12	Receita com ativos financeiros
110308	Administração Pública - Segurança social	R12	Receita com ativos financeiros
110309	Instituições sem fins lucrativos	R12	Receita com ativos financeiros
110310	Famílias	R12	Receita com ativos financeiros
110311	Resto do mundo - União Europeia	R12	Receita com ativos financeiros
110312	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	R12	Receita com ativos financeiros
110400	**Derivados financeiros**		
110401	Sociedades e quase-sociedades não financeiras	R12	Receita com ativos financeiros
110402	Sociedades financeiras	R12	Receita com ativos financeiros
110403	Administração Pública - Administração central - Estado	R12	Receita com ativos financeiros
110404	Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	R12	Receita com ativos financeiros
110405	Administração Pública - Administração regional	R12	Receita com ativos financeiros
110406	Administração Pública - Administração local - Continente	R12	Receita com ativos financeiros
110407	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	R12	Receita com ativos financeiros
110408	Administração Pública - Segurança social	R12	Receita com ativos financeiros
110409	Instituições sem fins lucrativos	R12	Receita com ativos financeiros
110410	Famílias	R12	Receita com ativos financeiros
110411	Resto do mundo - União Europeia	R12	Receita com ativos financeiros
110412	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	R12	Receita com ativos financeiros
110500	**Empréstimos a curto prazo**		
110501	Sociedades e quase-sociedades não financeiras	R12	Receita com ativos financeiros
110502	Sociedades financeiras	R12	Receita com ativos financeiros
110503	Administração Pública - Administração central - Estado	R12	Receita com ativos financeiros
110504	Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	R12	Receita com ativos financeiros
110505	Administração Pública - Administração regional	R12	Receita com ativos financeiros
110506	Administração Pública - Administração local - Continente	R12	Receita com ativos financeiros
110507	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	R12	Receita com ativos financeiros
110508	Administração Pública - Segurança social	R12	Receita com ativos financeiros
110509	Instituições sem fins lucrativos	R12	Receita com ativos financeiros
110510	Famílias	R12	Receita com ativos financeiros
110511	Resto do mundo - União Europeia	R12	Receita com ativos financeiros
110512	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	R12	Receita com ativos financeiros

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
RECEITA			
	RECEITAS DE CAPITAL		
110600	**Empréstimos a médio e longo prazos**		
110601	Sociedades e quase-sociedades não financeiras	R12	Receita com ativos financeiros
110602	Sociedades financeiras	R12	Receita com ativos financeiros
110603	Administração Pública - Administração central - Estado	R12	Receita com ativos financeiros
110604	Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	R12	Receita com ativos financeiros
110605	Administração Pública - Administração regional	R12	Receita com ativos financeiros
110606	Administração Pública - Administração local - Continente	R12	Receita com ativos financeiros
110607	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	R12	Receita com ativos financeiros
110608	Administração Pública - Segurança social	R12	Receita com ativos financeiros
110609	Instituições sem fins lucrativos	R12	Receita com ativos financeiros
110610	Famílias	R12	Receita com ativos financeiros
110611	Resto do mundo - União Europeia	R12	Receita com ativos financeiros
110612	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	R12	Receita com ativos financeiros
110700	**Recuperação de créditos garantidos**	R12	Receita com ativos financeiros
110800	**Acções e outras participações**		
110801	Sociedades e quase-sociedades não financeiras	R12	Receita com ativos financeiros
110802	Sociedades financeiras	R12	Receita com ativos financeiros
110803	Administração Pública - Administração central - Estado	R12	Receita com ativos financeiros
110804	Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	R12	Receita com ativos financeiros
110805	Administração Pública - Administração regional	R12	Receita com ativos financeiros
110806	Administração Pública - Administração local - Continente	R12	Receita com ativos financeiros
110807	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	R12	Receita com ativos financeiros
110808	Administração Pública - Segurança social	R12	Receita com ativos financeiros
110809	Instituições sem fins lucrativos	R12	Receita com ativos financeiros
110810	Famílias	R12	Receita com ativos financeiros
110811	Resto do mundo - União Europeia	R12	Receita com ativos financeiros
110812	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	R12	Receita com ativos financeiros
110900	**Unidades de participação**		
110901	Sociedades e quase-sociedades não financeiras	R12	Receita com ativos financeiros
110902	Sociedades financeiras	R12	Receita com ativos financeiros
110903	Administração Pública - Administração central - Estado	R12	Receita com ativos financeiros
110904	Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	R12	Receita com ativos financeiros
110905	Administração Pública - Administração regional	R12	Receita com ativos financeiros
110906	Administração Pública - Administração local - Continente	R12	Receita com ativos financeiros
110907	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	R12	Receita com ativos financeiros
110908	Administração Pública - Segurança social	R12	Receita com ativos financeiros
110909	Instituições sem fins lucrativos	R12	Receita com ativos financeiros
110910	Famílias	R12	Receita com ativos financeiros
110911	Resto do mundo - União Europeia	R12	Receita com ativos financeiros
110912	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	R12	Receita com ativos financeiros
111000	**Alienação de partes sociais de empresas**	R12	Receita com ativos financeiros
111100	**Outros activos financeiros**		
111101	Sociedades e quase-sociedades não financeiras	R12	Receita com ativos financeiros
111102	Sociedades financeiras	R12	Receita com ativos financeiros
111103	Administração Pública - Administração central - Estado	R12	Receita com ativos financeiros
111104	Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	R12	Receita com ativos financeiros
111105	Administração Pública - Administração regional	R12	Receita com ativos financeiros
111106	Administração Pública - Administração local - Continente	R12	Receita com ativos financeiros
111107	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	R12	Receita com ativos financeiros
111108	Administração Pública - Segurança social	R12	Receita com ativos financeiros
111109	Instituições sem fins lucrativos	R12	Receita com ativos financeiros
111110	Famílias	R12	Receita com ativos financeiros
111111	Resto do mundo - União Europeia	R12	Receita com ativos financeiros
111112	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	R12	Receita com ativos financeiros

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
RECEITA			
	RECEITAS DE CAPITAL		
120000	**Passivos financeiros**		
120100	**Depósitos, certificados de depósito e poupança**		
120101	Sociedades e quase-sociedades não financeiras	R13	Receita com Passivos financeiros
120102	Sociedades financeiras	R13	Receita com Passivos financeiros
120103	Administração Pública - Administração central - Estado	R13	Receita com Passivos financeiros
120104	Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	R13	Receita com Passivos financeiros
120105	Administração Pública - Administração regional	R13	Receita com Passivos financeiros
120106	Administração Pública - Administração local - Continente	R13	Receita com Passivos financeiros
120107	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	R13	Receita com Passivos financeiros
120108	Administração Pública - Segurança social	R13	Receita com Passivos financeiros
120109	Instituições sem fins lucrativos	R13	Receita com Passivos financeiros
120110	Famílias	R13	Receita com Passivos financeiros
120111	Resto do mundo - União Europeia	R13	Receita com Passivos financeiros
120112	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	R13	Receita com Passivos financeiros
120200	**Títulos a curto prazo**		
120201	Sociedades e quase-sociedades não financeiras	R13	Receita com Passivos financeiros
120202	Sociedades financeiras	R13	Receita com Passivos financeiros
120203	Administração Pública - Administração central - Estado	R13	Receita com Passivos financeiros
120204	Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	R13	Receita com Passivos financeiros
120205	Administração Pública - Administração regional	R13	Receita com Passivos financeiros
120206	Administração Pública - Administração local - Continente	R13	Receita com Passivos financeiros
120207	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	R13	Receita com Passivos financeiros
120208	Administração Pública - Segurança social	R13	Receita com Passivos financeiros
120209	Instituições sem fins lucrativos	R13	Receita com Passivos financeiros
120210	Famílias	R13	Receita com Passivos financeiros
120211	Resto do mundo - União Europeia	R13	Receita com Passivos financeiros
120212	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	R13	Receita com Passivos financeiros
120300	**Títulos a médio e longo prazos**		
120301	Sociedades e quase-sociedades não financeiras	R13	Receita com Passivos financeiros
120302	Sociedades financeiras	R13	Receita com Passivos financeiros
120303	Administração Pública - Administração central - Estado	R13	Receita com Passivos financeiros
120304	Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	R13	Receita com Passivos financeiros
120305	Administração Pública - Administração regional	R13	Receita com Passivos financeiros
120306	Administração Pública - Administração local - Continente	R13	Receita com Passivos financeiros
120307	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	R13	Receita com Passivos financeiros
120308	Administração Pública - Segurança social	R13	Receita com Passivos financeiros
120309	Instituições sem fins lucrativos	R13	Receita com Passivos financeiros
120310	Famílias	R13	Receita com Passivos financeiros
120311	Resto do mundo - União Europeia	R13	Receita com Passivos financeiros
120312	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	R13	Receita com Passivos financeiros
120400	**Derivados financeiros**		
120401	Sociedades e quase-sociedades não financeiras	R13	Receita com Passivos financeiros
120402	Sociedades financeiras	R13	Receita com Passivos financeiros
120403	Administração Pública - Administração central - Estado	R13	Receita com Passivos financeiros
120404	Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	R13	Receita com Passivos financeiros
120405	Administração Pública - Administração regional	R13	Receita com Passivos financeiros
120406	Administração Pública - Administração local - Continente	R13	Receita com Passivos financeiros
120407	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	R13	Receita com Passivos financeiros
120408	Administração Pública - Segurança social	R13	Receita com Passivos financeiros
120409	Instituições sem fins lucrativos	R13	Receita com Passivos financeiros
120410	Famílias	R13	Receita com Passivos financeiros
120411	Resto do mundo - União Europeia	R13	Receita com Passivos financeiros
120412	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	R13	Receita com Passivos financeiros

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
RECEITA			
	RECEITAS DE CAPITAL		
120500	**Empréstimos a curto prazo**		
120501	Sociedades e quase-sociedades não financeiras	R13	Receita com Passivos financeiros
120502	Sociedades financeiras	R13	Receita com Passivos financeiros
120503	Administração Pública - Administração central - Estado	R13	Receita com Passivos financeiros
120504	Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	R13	Receita com Passivos financeiros
120505	Administração Pública - Administração regional	R13	Receita com Passivos financeiros
120506	Administração Pública - Administração local - Continente	R13	Receita com Passivos financeiros
120507	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	R13	Receita com Passivos financeiros
120508	Administração Pública - Segurança social	R13	Receita com Passivos financeiros
120509	Instituições sem fins lucrativos	R13	Receita com Passivos financeiros
120510	Famílias	R13	Receita com Passivos financeiros
120511	Resto do mundo - União Europeia	R13	Receita com Passivos financeiros
120512	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	R13	Receita com Passivos financeiros
120600	**Empréstimos a médio e longo prazos**		
120601	Sociedades e quase-sociedades não financeiras	R13	Receita com Passivos financeiros
120602	Sociedades financeiras	R13	Receita com Passivos financeiros
120603	Administração Pública - Administração central - Estado	R13	Receita com Passivos financeiros
120604	Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	R13	Receita com Passivos financeiros
120605	Administração Pública - Administração regional	R13	Receita com Passivos financeiros
120606	Administração Pública - Administração local - Continente	R13	Receita com Passivos financeiros
120607	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	R13	Receita com Passivos financeiros
120608	Administração Pública - Segurança social	R13	Receita com Passivos financeiros
120609	Instituições sem fins lucrativos	R13	Receita com Passivos financeiros
120610	Famílias	R13	Receita com Passivos financeiros
120611	Resto do mundo - União Europeia	R13	Receita com Passivos financeiros
120612	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	R13	Receita com Passivos financeiros
120700	**Outros passivos financeiros**		
120701	Sociedades e quase-sociedades não financeiras	R13	Receita com Passivos financeiros
120702	Sociedades financeiras	R13	Receita com Passivos financeiros
120703	Administração Pública - Administração central - Estado	R13	Receita com Passivos financeiros
120704	Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	R13	Receita com Passivos financeiros
120705	Administração Pública - Administração regional	R13	Receita com Passivos financeiros
120706	Administração Pública - Administração local - Continente	R13	Receita com Passivos financeiros
120707	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	R13	Receita com Passivos financeiros
120708	Administração Pública - Segurança social	R13	Receita com Passivos financeiros
120709	Instituições sem fins lucrativos	R13	Receita com Passivos financeiros
120710	Famílias	R13	Receita com Passivos financeiros
120711	Resto do mundo - União Europeia	R13	Receita com Passivos financeiros
120712	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	R13	Receita com Passivos financeiros
130000	**Outras receitas de capital**		
130100	**Outras**		
130101	Indemnizações	R10	Outras receitas de capital
130102	Activos incorpóreos	R10	Outras receitas de capital
130199	Outras	R10	Outras receitas de capital
140000	**Recursos próprios comunitários**		
140100	**Recursos próprios comunitários**		
140101	Direitos aduaneiros de importação		Operações de tesouraria (classe zero) na NCP 26
140102	Direitos niveladores agrícolas		Operações de tesouraria (classe zero) na NCP 26
140103	Quotização sobre açúcar e isoglucose		Operações de tesouraria (classe zero) na NCP 26
140199	Outros		Operações de tesouraria (classe zero) na NCP 26
150000	**Reposições não abatidas nos pagamentos**		
150100	**Reposições não abatidas nos pagamentos**		
150101	Reposições não abatidas nos pagamentos	R11	Reposições não abatidas aos pagamentos

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
RECEITA			
	RECEITAS DE CAPITAL		
160000	**Saldo da gerência anterior**		
160100	**Saldo orçamental**		
160101	Na posse do serviço	R14	Saldo da gerência anterior - operações orçamentais
160102	Na posse do setor da segurança social	R14	Saldo da gerência anterior - operações orçamentais
160103	Na posse do serviço - Consignado	R14	Saldo da gerência anterior - operações orçamentais
160104	Na posse do Tesouro	R14	Saldo da gerência anterior - operações orçamentais
160105	Na posse do Tesouro - Consignado	R14	Saldo da gerência anterior - operações orçamentais
170000	**Operações extra-orçamentais**		
170100	**Operações de tesouraria — Retenção de receitas do Estado**	**[B]**	Recebimentos por operações de tesouraria da Demonstração do desempenho orçamental
170200	**Outras operações de tesouraria**	**[B]**	Recebimentos por operações de tesouraria da Demonstração do desempenho orçamental
170300	**Reposições abatidas nos pagamentos**	**[B]**	Recebimentos por operações de tesouraria da Demonstração do desempenho orçamental
170400	**Contas de ordem**		

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
DESPESA			
	DESPESAS CORRENTES		
010000	**Despesas com o pessoal**		
010100	**Remunerações certas e permanentes**		
010101	Titulares de órgãos de soberania e membros de órgãos autárquicos	D11	Remunerações certas e permanentes
010102	Órgãos sociais	D11	Remunerações certas e permanentes
010103	Pessoal dos quadros — Regime de função pública	D11	Remunerações certas e permanentes
010104	Pessoal dos quadros - Regime de contrato individual de trabalho	D11	Remunerações certas e permanentes
010105	Pessoal além dos quadros	D11	Remunerações certas e permanentes
010106	Pessoal contratado a termo	D11	Remunerações certas e permanentes
010107	Pessoal em regime de tarefa ou avença	D11	Remunerações certas e permanentes
010108	Pessoal a aguardar aposentação	D11	Remunerações certas e permanentes
010109	Pessoal em qualquer outra situação	D11	Remunerações certas e permanentes
010110	Gratificações	D11	Remunerações certas e permanentes
010111	Representação	D11	Remunerações certas e permanentes
010112	Suplementos e prémios	D11	Remunerações certas e permanentes
010113	Subsídio de refeição	D11	Remunerações certas e permanentes
010114	Subsídios de férias e de Natal	D11	Remunerações certas e permanentes
010115	Remunerações por doença e maternidade/paternidade	D11	Remunerações certas e permanentes
010200	**Abonos variáveis ou eventuais**		
010201	Gratificações variáveis ou eventuais	D12	Abonos variáveis ou eventuais
010202	Horas extraordinárias	D12	Abonos variáveis ou eventuais
010203	Alimentação e alojamento	D12	Abonos variáveis ou eventuais
010204	Ajudas de custo	D12	Abonos variáveis ou eventuais
010205	Abono para falhas	D12	Abonos variáveis ou eventuais
010206	Formação	D12	Abonos variáveis ou eventuais
010207	Colaboração técnica e especializada	D12	Abonos variáveis ou eventuais
010208	Subsídios e abonos de fixação, residência e alojamento	D12	Abonos variáveis ou eventuais
010209	Subsídio de prevenção	D12	Abonos variáveis ou eventuais
010210	Subsídio de trabalho nocturno	D12	Abonos variáveis ou eventuais
010211	Subsídio de turno	D12	Abonos variáveis ou eventuais
010212	Indemnizações por cessação de funções	D12	Abonos variáveis ou eventuais
010213	Outros suplementos e prémios	D12	Abonos variáveis ou eventuais
010214	Outros abonos em numerário ou espécie	D12	Abonos variáveis ou eventuais
010300	**Segurança social**		
010301	Encargos com a saúde	D13	Segurança social
010302	Outros encargos com a saúde	D13	Segurança social
010303	Subsídio familiar a crianças e jovens	D13	Segurança social
010304	Outras prestações familiares	D13	Segurança social
010305	Contribuições para a segurança social	D13	Segurança social
010306	Acidentes em serviço e doenças profissionais	D13	Segurança social
010307	Pensões de reserva	D13	Segurança social
010308	Outras pensões	D13	Segurança social
010309	Seguros	D13	Segurança social
010310	Outras despesas de segurança social	D13	Segurança social

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
DESPESA			
	DESPESAS CORRENTES		
020000	**Aquisição de bens e serviços**		
020100	**Aquisição de bens**		
020101	Matérias-primas e subsidiárias	D2	Aquisição de bens e serviços
020102	Combustíveis e lubrificantes	D2	Aquisição de bens e serviços
020103	Munições, explosivos e artifícios	D2	Aquisição de bens e serviços
020104	Limpeza e higiene	D2	Aquisição de bens e serviços
020105	Alimentação - Refeições confeccionadas	D2	Aquisição de bens e serviços
020106	Alimentação - Géneros para confeccionar	D2	Aquisição de bens e serviços
020107	Vestuário e artigos pessoais	D2	Aquisição de bens e serviços
020108	Material de escritório	D2	Aquisição de bens e serviços
020109	Produtos químicos e farmacêuticos	D2	Aquisição de bens e serviços
020110	Produtos vendidos nas farmácias	D2	Aquisição de bens e serviços
020111	Material de consumo clínico	D2	Aquisição de bens e serviços
020112	Material de transporte - Peças	D2	Aquisição de bens e serviços
020113	Material de consumo hoteleiro	D2	Aquisição de bens e serviços
020114	Outro material - Peças	D2	Aquisição de bens e serviços
020115	Prémios, condecorações e ofertas	D2	Aquisição de bens e serviços
020116	Mercadorias para venda	D2	Aquisição de bens e serviços
020117	Ferramentas e utensílios	D2	Aquisição de bens e serviços
020118	Livros e documentação técnica	D2	Aquisição de bens e serviços
020119	Artigos honoríficos e de decoração	D2	Aquisição de bens e serviços
020120	Material de educação, cultura e recreio	D2	Aquisição de bens e serviços
020121	Outros bens	D2	Aquisição de bens e serviços
020200	**Aquisição de serviços**		
020201	Encargos das instalações	D2	Aquisição de bens e serviços
020202	Limpeza e higiene	D2	Aquisição de bens e serviços
020203	Conservação de bens	D2	Aquisição de bens e serviços
020204	Locação de edifícios	D2	Aquisição de bens e serviços
020205	Locação de material de informática	D2	Aquisição de bens e serviços
020206	Locação de material de transporte	D2	Aquisição de bens e serviços
020207	Locação de bens de defesa	D2	Aquisição de bens e serviços
020208	Locação de outros bens	D2	Aquisição de bens e serviços
020209	Comunicações	D2	Aquisição de bens e serviços
020210	Transportes	D2	Aquisição de bens e serviços
020211	Representação dos serviços	D2	Aquisição de bens e serviços
020212	Seguros	D2	Aquisição de bens e serviços
020213	Deslocações e estadas	D2	Aquisição de bens e serviços
020214	Estudos, pareceres, projectos e consultadoria	D2	Aquisição de bens e serviços
020215	Formação	D2	Aquisição de bens e serviços
020216	Seminários, exposições e similares	D2	Aquisição de bens e serviços
020217	Publicidade	D2	Aquisição de bens e serviços
020218	Vigilância e segurança	D2	Aquisição de bens e serviços
020219	Assistência técnica	D2	Aquisição de bens e serviços
020220	Outros trabalhos especializados	D2	Aquisição de bens e serviços
020221	Utilização de infra-estruturas de transportes	D2	Aquisição de bens e serviços
020222	Serviços de saúde	D2	Aquisição de bens e serviços
020223	Outros serviços de saúde	D2	Aquisição de bens e serviços
020224	Encargos de cobrança de receitas	D2	Aquisição de bens e serviços
020225	Outros serviços	D2	Aquisição de bens e serviços

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
DESPESA			
	DESPESAS CORRENTES		
030000	**Juros e outros encargos**		
030100	**Juros da dívida pública**		
030101	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Privadas	D3	Juros e outros encargos
030102	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Públicas	D3	Juros e outros encargos
030103	Sociedades Financeiras - Bancos e outras instituições financeiras	D3	Juros e outros encargos
030104	Sociedades Financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões	D3	Juros e outros encargos
030105	Administração Pública Central - Estado	D3	Juros e outros encargos
030106	Administração Pública Central - Serviços e fundos autónomos	D3	Juros e outros encargos
030107	Administração Pública Regional	D3	Juros e outros encargos
030108	Administração Pública Local - Continente	D3	Juros e outros encargos
030109	Administração Pública Local - Regiões Autónomas	D3	Juros e outros encargos
030110	Administração Pública - Segurança social	D3	Juros e outros encargos
030111	Instituições sem fins lucrativos	D3	Juros e outros encargos
030112	Famílias - Empresário em nome individual	D3	Juros e outros encargos
030113	Famílias - Outras	D3	Juros e outros encargos
030114	Resto do mundo - União Europeia - Instituições	D3	Juros e outros encargos
030115	Resto do Mundo - União Europeia - Países Membros	D3	Juros e outros encargos
030116	Resto do Mundo - Países Terceiros e Organizações Internacionais	D3	Juros e outros encargos
030200	**Outros encargos correntes da dívida pública**		
030201	Despesas diversas	D3	Juros e outros encargos
030300	**Juros de locação financeira**		
030301	Terrenos	D3	Juros e outros encargos
030302	Habitações	D3	Juros e outros encargos
030303	Edifícios	D3	Juros e outros encargos
030304	Construções diversas	D3	Juros e outros encargos
030305	Material de transporte	D3	Juros e outros encargos
030306	Material de informática	D3	Juros e outros encargos
030307	Maquinaria e equipamento	D3	Juros e outros encargos
030308	Outros Investimentos	D3	Juros e outros encargos
030400	**Juros tributários**		
030401	Indemnizatórios	D3	Juros e outros encargos
030402	Outros	D3	Juros e outros encargos
030500	**Outros juros**		
030501	Remunerações de depósitos no Tesouro	D3	Juros e outros encargos
030502	Outros	D3	Juros e outros encargos
030600	**Outros encargos financeiros**		
030601	Outros encargos financeiros	D3	Juros e outros encargos
040000	**Transferências correntes**		
040100	**Sociedades e quase sociedades não financeiras**		
040101	Públicas	D44	Outras
040102	Privadas	D44	Outras
040200	**Sociedades financeiras**		
040201	Bancos e outras instituições financeiras	D44	Outras
040202	Companhias de seguros e fundos de pensões	D44	Outras
040300	**Administração central**		
040301	Estado	D411	Administração Central - Estado
040302	Estado - Subsistema de proteção social de cidadania - Ação Social	D411	Administração Central - Estado
040303	Estado - Participação portuguesa em projetos co-financiados	D411	Administração Central - Estado
040304	Estado - Participação comunitária em projetos co-financiados	D411	Administração Central - Estado
040305	Serviços e fundos autónomos	D412	Administração Central - Outras entidades
040306	Serviços e fundos autónomos - Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social	D412	Administração Central - Outras entidades
040307	Serviços e fundos autónomos- Subsistema de protecção à família e políticas activas de emprego e formação profissional	D412	Administração Central - Outras entidades
040308	Serviços e fundos autónomos - Participação portuguesa em projectos co-financiados	D412	Administração Central - Outras entidades
040309	Serviços e fundos autónomos - Participação comunitária em projectos co-financiados	D412	Administração Central - Outras entidades

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
DESPESA			
	DESPESAS CORRENTES		
040400	**Administração regional**		
040401	Região Autónoma dos Açores	D414	Administração regional
040402	Região Autónoma da Madeira	D414	Administração regional
040500	**Administração local**		
040501	Continente	D415	Administração local
040502	Região Autónoma dos Açores	D415	Administração local
040503	Região Autónoma da Madeira	D415	Administração local
040600	**Segurança social**	D413	Segurança social
040700	**Instituições sem fins lucrativos**		
040701	Instituições sem fins lucrativos	D42	Instituições sem fins lucrativos
040702	Instituições sem fins lucrativos - Subsistema de protecção social de cidadania - Regime de solidariedade	D42	Instituições sem fins lucrativos
040703	Instituições sem fins lucrativos - Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social.	D42	Instituições sem fins lucrativos
040800	**Famílias**		
040801	Empresário em nome individual	D43	Famílias
040802	Outras	D43	Famílias
040803	Subsistema de protecção social de cidadania - Regime de solidariedade	D43	Famílias
040804	Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social	D43	Famílias
040805	Subsistema de protecção à família - Encargos familiares	D43	Famílias
040806	Subsistema de protecção à família - Deficiência	D43	Famílias
040807	Subsistema de protecção à família - Dependência	D43	Famílias
040808	Subsistema de protecção à família e políticas activas de emprego e formação profissional.	D43	Famílias
040809	Subsistema previdencial	D43	Famílias
040810	Regimes especiais	D43	Famílias
040811	Regimes complementares	D43	Famílias
040900	**Resto do mundo**		
040901	Resto do mundo - União Europeia - Instituições	D44	Outras
040902	Resto do mundo - União Europeia - Países membros	D44	Outras
040903	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	D44	Outras
050000	**Subsídios**		
050100	**Sociedades e quase-sociedades não financeiras**		
050101	Públicas	D5	Subsídios
050102	Públicas - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	D5	Subsídios
050103	Privadas	D5	Subsídios
050104	Privadas - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	D5	Subsídios
050200	**Sociedades financeiras**		
050201	Bancos e outras instituições financeiras	D5	Subsídios
050202	Bancos e outras instituições financeiras - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	D5	Subsídios
050203	Companhias de seguros e fundos de pensões	D5	Subsídios
050204	Companhias de seguros e fundos de pensões - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação	D5	Subsídios
050300	**Administração central**		
050301	Estado	D5	Subsídios
050302	Estado - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	D5	Subsídios
050303	Serviços e fundos autónomos	D5	Subsídios
050304	Serviços e fundos autónomos - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	D5	Subsídios
050400	**Administração regional**		
050401	Região Autónoma dos Açores	D5	Subsídios
050402	Região Autónoma dos Açores - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	D5	Subsídios
050403	Região Autónoma da Madeira	D5	Subsídios
050404	Região Autónoma da Madeira - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	D5	Subsídios

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
DESPESA			
	DESPESAS CORRENTES		
050500	**Administração local**		
050501	Continente	D5	Subsídios
050502	Continente - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	D5	Subsídios
050503	Região Autónoma dos Açores	D5	Subsídios
050504	Região Autónoma dos Açores - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	D5	Subsídios
050505	Região Autónoma da Madeira	D5	Subsídios
050506	Região Autónoma da Madeira - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	D5	Subsídios
050600	**Segurança social**		
050700	**Instituições sem Fins Lucrativos**		
050701	Instituições sem fins lucrativos	D5	Subsídios
050702	Instituições sem fins lucrativos - Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social	D5	Subsídios
050703	Instituições sem fins lucrativos - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	D5	Subsídios
050800	**Famílias**		
050801	Empresário em nome individual	D5	Subsídios
050802	Subsistema de proteção social de cidadania - Ação Social	D5	Subsídios
050803	Outras	D5	Subsídios
060000	**Outras despesas correntes**		
060100	**Dotação provisional**	D6	Outras Despesas Correntes
060200	**Diversas**		
060201	Impostos e taxas	D6	Outras Despesas Correntes
060202	Activos incorpóreos	D6	Outras Despesas Correntes
060203	Outras	D6	Outras Despesas Correntes

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
DESPESA			
	DESPESAS DE CAPITAL		
070000	**Aquisição de bens de capital**		
070100	**Investimentos**		
070101	Terrenos	D7	Investimento
070102	Habitações	D7	Investimento
070103	Edifícios	D7	Investimento
070104	Construções diversas	D7	Investimento
070105	Melhoramentos fundiários	D7	Investimento
070106	Material de transporte	D7	Investimento
070107	Equipamento de informática	D7	Investimento
070108	Software informático	D7	Investimento
070109	Equipamento administrativo	D7	Investimento
070110	Equipamento básico	D7	Investimento
070111	Ferramentas e utensílios	D7	Investimento
070112	Artigos e objectos de valor	D7	Investimento
070113	Investimentos incorpóreos	D7	Investimento
070114	Investimentos militares	D7	Investimento
070115	Outros investimentos	D7	Investimento
070200	**Locação financeira**		
070201	Terrenos - Locação financeira	D7	Investimento
070202	Habitações - Locação financeira	D7	Investimento
070203	Edifícios- Locação financeira	D7	Investimento
070205	Material de transporte - Locação financeira	D7	Investimento
070206	Material de informática - Locação financeira	D7	Investimento
070207	Maquinaria e equipamento - Locação financeira	D7	Investimento
070208	Recursos militares - Locação financeira	D7	Investimento
070209	Outros investimentos - Locação financeira	D7	Investimento
070300	**Bens de domínio público**		
070301	Terrenos e recursos naturais	D7	Investimento
070302	Edifícios	D7	Investimento
070303	Outras construções e infra-estruturas	D7	Investimento
070304	Infra-estruturas e equipamentos de natureza militar	D7	Investimento
070305	Bens do património histórico, artístico e cultural	D7	Investimento
070306	Outros bens de domínio público	D7	Investimento
080000	**Transferências de capital**		
080100	**Sociedades e quase sociedades não financeiras**		
080101	Públicas	D84	Outras
080102	Privadas	D84	Outras
080200	**Sociedades financeiras**		
080201	Bancos e outras instituições financeiras	D84	Outras
080202	Companhias de seguros e fundos de pensões	D84	Outras
080300	**Administração central**		
080301	Estado	D811	Administração Central - Estado
080302	Estado - Subsistema de protecção social de cidadania - Regime de solidariedade	D811	Administração Central - Estado
080303	Estado - Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social	D811	Administração Central - Estado
080304	Estado - Participação portuguesa em projectos co-financiados	D811	Administração Central - Estado
080305	Estado - Participação comunitária em projectos co-financiados	D811	Administração Central - Estado
080306	Serviços e fundos autónomos.	D812	Administração Central - Outras entidades
080307	Serviços e fundos autónomos - Participação portuguesa em projectos co-financiados	D812	Administração Central - Outras entidades
080308	Serviços e fundos autónomos - Participação comunitária em projectos co-financiados	D812	Administração Central - Outras entidades

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
DESPESA			
	DESPESAS DE CAPITAL		
080400	**Administração regional**		
080401	Região Autónoma dos Açores	D814	Administração regional
080402	Região Autónoma da Madeira	D814	Administração regional
080500	**Administração local**		
080501	Continente	D815	Administração local
080502	Região Autónoma dos Açores	D815	Administração local
080503	Região Autónoma da Madeira	D815	Administração local
080600	**Segurança social**		
080601	Sistema de solidariedade e segurança social	D813	Segurança social
080602	Participação portuguesa em projectos co-financiados	D813	Segurança social
080603	Participação comunitária em projectos co-financiados	D813	Segurança social
080604	Capitalização pública de estabilização	D813	Segurança social
080605	Outras transferências	D813	Segurança social
080700	**Instituições sem fins lucrativos**		
080701	Instituições sem fins lucrativos	D82	Instituições sem fins lucrativos
080702	Instituições sem fins lucrativos - Acção social	D82	Instituições sem fins lucrativos
080703	Instituições sem fins lucrativos - Participação portuguesa em projectos co-financiados	D82	Instituições sem fins lucrativos
080704	Instituições sem fins lucrativos - Participação comunitária em projectos co-financiados	D82	Instituições sem fins lucrativos
080800	**Famílias**		
080801	Empresário em nome individual	D83	Famílias
080802	Outras	D83	Famílias
080900	**Resto do Mundo**		
080901	União Europeia — Instituições	D84	Outras
080902	União Europeia - Países membros	D84	Outras
080903	Países terceiros e organizações internacionais	D84	Outras
090000	**Ativos financeiros**		
090100	**Depósitos, certificados de depósito e poupança**		
090101	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Privadas	D10	Despesa com ativos financeiros
090102	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Públicas	D10	Despesa com ativos financeiros
090103	Sociedades financeiras - Bancos e outras instituições financeiras	D10	Despesa com ativos financeiros
090104	Sociedades financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões	D10	Despesa com ativos financeiros
090105	Administração pública central - Estado	D10	Despesa com ativos financeiros
090106	Administração pública central - Serviços e fundos autónomos	D10	Despesa com ativos financeiros
090107	Administração pública - Administração regional	D10	Despesa com ativos financeiros
090108	Administração pública local - Continente	D10	Despesa com ativos financeiros
090109	Administração pública local - Regiões Autónomas	D10	Despesa com ativos financeiros
090110	Administração pública - Segurança social	D10	Despesa com ativos financeiros
090111	Instituições sem fins lucrativos	D10	Despesa com ativos financeiros
090112	Famílias - Empresário em nome individual	D10	Despesa com ativos financeiros
090113	Famílias - Outras	D10	Despesa com ativos financeiros
090114	Resto do mundo - União Europeia - Instituições	D10	Despesa com ativos financeiros
090115	Resto do mundo - União Europeia - Países membros	D10	Despesa com ativos financeiros
090116	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	D10	Despesa com ativos financeiros

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
DESPESA			
	DESPESAS DE CAPITAL		
090200	**Títulos a curto prazo**		
090201	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Privadas	D10	Despesa com ativos financeiros
090202	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Públicas	D10	Despesa com ativos financeiros
090203	Sociedades financeiras - Bancos e outras instituições financeiras	D10	Despesa com ativos financeiros
090204	Sociedades financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões	D10	Despesa com ativos financeiros
090205	Administração pública central - Estado	D10	Despesa com ativos financeiros
090206	Administração pública central - Serviços e fundos autónomos	D10	Despesa com ativos financeiros
090207	Administração pública - Administração regional	D10	Despesa com ativos financeiros
090208	Administração pública local - Continente	D10	Despesa com ativos financeiros
090209	Administração pública local - Regiões Autónomas	D10	Despesa com ativos financeiros
090210	Administração pública - Segurança social	D10	Despesa com ativos financeiros
090211	Instituições sem fins lucrativos	D10	Despesa com ativos financeiros
090212	Famílias - Empresário em nome individual	D10	Despesa com ativos financeiros
090213	Famílias - Outras	D10	Despesa com ativos financeiros
090214	Resto do mundo - União Europeia - Instituições	D10	Despesa com ativos financeiros
090215	Resto do mundo - União Europeia - Países membros	D10	Despesa com ativos financeiros
090216	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	D10	Despesa com ativos financeiros
090300	**Títulos a médio e longo prazos**		
090301	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Privadas	D10	Despesa com ativos financeiros
090302	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Públicas	D10	Despesa com ativos financeiros
090303	Sociedades financeiras - Bancos e outras instituições financeiras	D10	Despesa com ativos financeiros
090304	Sociedades financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões	D10	Despesa com ativos financeiros
090305	Administração pública central - Estado	D10	Despesa com ativos financeiros
090306	Administração pública central - Serviços e fundos autónomos	D10	Despesa com ativos financeiros
090307	Administração pública - Administração regional	D10	Despesa com ativos financeiros
090308	Administração pública local - Continente	D10	Despesa com ativos financeiros
090309	Administração pública local - Regiões Autónomas	D10	Despesa com ativos financeiros
090310	Administração pública - Segurança social	D10	Despesa com ativos financeiros
090311	Instituições sem fins lucrativos	D10	Despesa com ativos financeiros
090312	Famílias - Empresário em nome individual	D10	Despesa com ativos financeiros
090313	Famílias - Outras	D10	Despesa com ativos financeiros
090314	Resto do mundo - União Europeia - Instituições	D10	Despesa com ativos financeiros
090315	Resto do mundo - União Europeia - Países membros	D10	Despesa com ativos financeiros
090316	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	D10	Despesa com ativos financeiros
090400	**Derivados financeiros**		
090401	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Privadas	D10	Despesa com ativos financeiros
090402	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Públicas	D10	Despesa com ativos financeiros
090403	Sociedades financeiras - Bancos e outras instituições financeiras	D10	Despesa com ativos financeiros
090404	Sociedades financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões	D10	Despesa com ativos financeiros
090405	Administração pública central - Estado	D10	Despesa com ativos financeiros
090406	Administração pública central - Serviços e fundos autónomos	D10	Despesa com ativos financeiros
090407	Administração pública - Administração regional	D10	Despesa com ativos financeiros
090408	Administração pública local - Continente	D10	Despesa com ativos financeiros
090409	Administração pública local - Regiões Autónomas	D10	Despesa com ativos financeiros
090410	Administração pública - Segurança social	D10	Despesa com ativos financeiros
090411	Instituições sem fins lucrativos	D10	Despesa com ativos financeiros
090412	Famílias - Empresário em nome individual	D10	Despesa com ativos financeiros
090413	Famílias - Outras	D10	Despesa com ativos financeiros
090414	Resto do mundo - União Europeia - Instituições	D10	Despesa com ativos financeiros
090415	Resto do mundo - União Europeia - Países membros	D10	Despesa com ativos financeiros
090416	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	D10	Despesa com ativos financeiros

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
DESPESA			
	DESPESAS DE CAPITAL		
090500	**Empréstimos a curto prazo**		
090501	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Privadas	D10	Despesa com ativos financeiros
090502	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Públicas	D10	Despesa com ativos financeiros
090503	Sociedades financeiras - Bancos e outras instituições financeiras	D10	Despesa com ativos financeiros
090504	Sociedades financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões	D10	Despesa com ativos financeiros
090505	Administração pública central - Estado	D10	Despesa com ativos financeiros
090506	Administração pública central - Serviços e fundos autónomos	D10	Despesa com ativos financeiros
090507	Administração pública - Administração regional	D10	Despesa com ativos financeiros
090508	Administração pública local - Continente	D10	Despesa com ativos financeiros
090509	Administração pública local - Regiões Autónomas	D10	Despesa com ativos financeiros
090510	Administração pública - Segurança social	D10	Despesa com ativos financeiros
090511	Instituições sem fins lucrativos	D10	Despesa com ativos financeiros
090512	Famílias - Empresário em nome individual	D10	Despesa com ativos financeiros
090513	Famílias - Outras	D10	Despesa com ativos financeiros
090514	Resto do mundo - União Europeia - Instituições	D10	Despesa com ativos financeiros
090515	Resto do mundo - União Europeia - Países membros	D10	Despesa com ativos financeiros
090516	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	D10	Despesa com ativos financeiros
090600	**Empréstimos a médio e longo prazos**		
090601	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Privadas	D10	Despesa com ativos financeiros
090602	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Públicas	D10	Despesa com ativos financeiros
090603	Sociedades financeiras - Bancos e outras instituições financeiras	D10	Despesa com ativos financeiros
090604	Sociedades financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões	D10	Despesa com ativos financeiros
090605	Administração pública central - Estado	D10	Despesa com ativos financeiros
090606	Administração pública central - Serviços e fundos autónomos	D10	Despesa com ativos financeiros
090607	Administração pública - Administração regional	D10	Despesa com ativos financeiros
090608	Administração pública local - Continente	D10	Despesa com ativos financeiros
090609	Administração pública local - Regiões Autónomas	D10	Despesa com ativos financeiros
090610	Administração pública - Segurança social	D10	Despesa com ativos financeiros
090611	Instituições sem fins lucrativos	D10	Despesa com ativos financeiros
090612	Famílias - Empresário em nome individual	D10	Despesa com ativos financeiros
090613	Famílias - Outras	D10	Despesa com ativos financeiros
090614	Resto do mundo - União Europeia - Instituições	D10	Despesa com ativos financeiros
090615	Resto do mundo - União Europeia - Países membros	D10	Despesa com ativos financeiros
090616	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	D10	Despesa com ativos financeiros
090700	**Ações e outras participações**		
090701	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Privadas	D10	Despesa com ativos financeiros
090702	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Públicas	D10	Despesa com ativos financeiros
090703	Sociedades financeiras - Bancos e outras instituições financeiras	D10	Despesa com ativos financeiros
090704	Sociedades financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões	D10	Despesa com ativos financeiros
090705	Administração pública central - Estado	D10	Despesa com ativos financeiros
090706	Administração pública central - Serviços e fundos autónomos	D10	Despesa com ativos financeiros
090707	Administração pública - Administração regional	D10	Despesa com ativos financeiros
090708	Administração pública local - Continente	D10	Despesa com ativos financeiros
090709	Administração pública local - Regiões Autónomas	D10	Despesa com ativos financeiros
090710	Administração pública - Segurança social	D10	Despesa com ativos financeiros
090711	Instituições sem fins lucrativos	D10	Despesa com ativos financeiros
090712	Famílias - Empresário em nome individual	D10	Despesa com ativos financeiros
090713	Famílias - Outras	D10	Despesa com ativos financeiros
090714	Resto do mundo - União Europeia - Instituições	D10	Despesa com ativos financeiros
090715	Resto do mundo - União Europeia - Países membros	D10	Despesa com ativos financeiros
090716	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	D10	Despesa com ativos financeiros

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
DESPESA			
	DESPESAS DE CAPITAL		
090800	**Unidades de participação**		
090801	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Privadas	D10	Despesa com ativos financeiros
090802	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Públicas	D10	Despesa com ativos financeiros
090803	Sociedades financeiras - Bancos e outras instituições financeiras	D10	Despesa com ativos financeiros
090804	Sociedades financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões	D10	Despesa com ativos financeiros
090805	Administração pública central - Estado	D10	Despesa com ativos financeiros
090806	Administração pública central - Serviços e fundos autónomos	D10	Despesa com ativos financeiros
090807	Administração pública - Administração regional	D10	Despesa com ativos financeiros
090808	Administração pública local - Continente	D10	Despesa com ativos financeiros
090809	Administração pública local - Regiões Autónomas	D10	Despesa com ativos financeiros
090810	Administração pública - Segurança social	D10	Despesa com ativos financeiros
090811	Instituições sem fins lucrativos	D10	Despesa com ativos financeiros
090812	Famílias - Empresário em nome individual	D10	Despesa com ativos financeiros
090813	Famílias - Outras	D10	Despesa com ativos financeiros
090814	Resto do mundo - União Europeia - Instituições	D10	Despesa com ativos financeiros
090815	Resto do mundo - União Europeia - Países membros	D10	Despesa com ativos financeiros
090816	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	D10	Despesa com ativos financeiros
090900	**Outros ativos financeiros**		
090901	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Privadas	D10	Despesa com ativos financeiros
090902	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Públicas	D10	Despesa com ativos financeiros
090903	Sociedades financeiras - Bancos e outras instituições financeiras	D10	Despesa com ativos financeiros
090904	Sociedades financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões	D10	Despesa com ativos financeiros
090905	Administração pública central - Estado	D10	Despesa com ativos financeiros
090906	Administração pública central - Serviços e fundos autónomos	D10	Despesa com ativos financeiros
090907	Administração pública - Administração regional	D10	Despesa com ativos financeiros
090908	Administração pública local - Continente	D10	Despesa com ativos financeiros
090909	Administração pública local - Regiões Autónomas	D10	Despesa com ativos financeiros
090910	Administração pública - Segurança social	D10	Despesa com ativos financeiros
090911	Instituições sem fins lucrativos	D10	Despesa com ativos financeiros
090912	Famílias - Empresário em nome individual	D10	Despesa com ativos financeiros
090913	Famílias - Outras	D10	Despesa com ativos financeiros
090914	Resto do mundo - União Europeia - Instituições	D10	Despesa com ativos financeiros
090915	Resto do mundo - União Europeia - Países membros	D10	Despesa com ativos financeiros
090916	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	D10	Despesa com ativos financeiros
100000	**Passivos financeiros**		
100100	**Depósitos e certificados de depósito e poupança**		
100101	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Privadas	D11	Despesa com passivos financeiros
100102	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Públicas	D11	Despesa com passivos financeiros
100103	Sociedades financeiras - Bancos e outras instituições financeiras	D11	Despesa com passivos financeiros
100104	Sociedades financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões	D11	Despesa com passivos financeiros
100105	Administração pública central - Estado	D11	Despesa com passivos financeiros
100106	Administração pública central - Serviços e fundos autónomos	D11	Despesa com passivos financeiros
100107	Administração pública - Administração regional	D11	Despesa com passivos financeiros
100108	Administração pública local - Continente	D11	Despesa com passivos financeiros
100109	Administração pública local - Regiões Autónomas	D11	Despesa com passivos financeiros
100110	Administração pública - Segurança social	D11	Despesa com passivos financeiros
100111	Instituições sem fins lucrativos	D11	Despesa com passivos financeiros
100112	Famílias - Empresário em nome individual	D11	Despesa com passivos financeiros
100113	Famílias - Outras	D11	Despesa com passivos financeiros
100114	Resto do mundo - União Europeia - Instituições	D11	Despesa com passivos financeiros
100115	Resto do mundo - União Europeia - Países membros	D11	Despesa com passivos financeiros
100116	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	D11	Despesa com passivos financeiros

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
DESPESA			
	DESPESAS DE CAPITAL		
100200	**Títulos a curto prazo**		
100201	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Privadas	D11	Despesa com passivos financeiros
100202	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Públicas	D11	Despesa com passivos financeiros
100203	Sociedades financeiras - Bancos e outras instituições financeiras	D11	Despesa com passivos financeiros
100204	Sociedades financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões	D11	Despesa com passivos financeiros
100205	Administração pública central - Estado	D11	Despesa com passivos financeiros
100206	Administração pública central - Serviços e fundos autónomos	D11	Despesa com passivos financeiros
100207	Administração pública - Administração regional	D11	Despesa com passivos financeiros
100208	Administração pública local - Continente	D11	Despesa com passivos financeiros
100209	Administração pública local - Regiões Autónomas	D11	Despesa com passivos financeiros
100210	Administração pública - Segurança social	D11	Despesa com passivos financeiros
100211	Instituições sem fins lucrativos	D11	Despesa com passivos financeiros
100212	Famílias - Empresário em nome individual	D11	Despesa com passivos financeiros
100213	Famílias - Outras	D11	Despesa com passivos financeiros
100214	Resto do mundo - União Europeia - Instituições	D11	Despesa com passivos financeiros
100215	Resto do mundo - União Europeia - Países membros	D11	Despesa com passivos financeiros
100216	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	D11	Despesa com passivos financeiros
100300	**Títulos a médio e longo prazos**		
100301	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Privadas	D11	Despesa com passivos financeiros
100302	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Públicas	D11	Despesa com passivos financeiros
100303	Sociedades financeiras - Bancos e outras instituições financeiras	D11	Despesa com passivos financeiros
100304	Sociedades financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões	D11	Despesa com passivos financeiros
100305	Administração pública central - Estado	D11	Despesa com passivos financeiros
100306	Administração pública central - Serviços e fundos autónomos	D11	Despesa com passivos financeiros
100307	Administração pública - Administração regional	D11	Despesa com passivos financeiros
100308	Administração pública local - Continente	D11	Despesa com passivos financeiros
100309	Administração pública local - Regiões Autónomas	D11	Despesa com passivos financeiros
100310	Administração pública - Segurança social	D11	Despesa com passivos financeiros
100311	Instituições sem fins lucrativos	D11	Despesa com passivos financeiros
100312	Famílias - Empresário em nome individual	D11	Despesa com passivos financeiros
100313	Famílias - Outras	D11	Despesa com passivos financeiros
100314	Resto do mundo - União Europeia - Instituições	D11	Despesa com passivos financeiros
100315	Resto do mundo - União Europeia - Países membros	D11	Despesa com passivos financeiros
100316	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	D11	Despesa com passivos financeiros
100400	**Derivados financeiros**		
100401	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Privadas	D11	Despesa com passivos financeiros
100402	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Públicas	D11	Despesa com passivos financeiros
100403	Sociedades financeiras - Bancos e outras instituições financeiras	D11	Despesa com passivos financeiros
100404	Sociedades financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões	D11	Despesa com passivos financeiros
100405	Administração pública central - Estado	D11	Despesa com passivos financeiros
100406	Administração pública central - Serviços e fundos autónomos	D11	Despesa com passivos financeiros
100407	Administração pública - Administração regional	D11	Despesa com passivos financeiros
100408	Administração pública local - Continente	D11	Despesa com passivos financeiros
100409	Administração pública local - Regiões Autónomas	D11	Despesa com passivos financeiros
100410	Administração pública - Segurança social	D11	Despesa com passivos financeiros
100411	Instituições sem fins lucrativos	D11	Despesa com passivos financeiros
100412	Famílias - Empresário em nome individual	D11	Despesa com passivos financeiros
100413	Famílias - Outras	D11	Despesa com passivos financeiros
100414	Resto do mundo - União Europeia - Instituições	D11	Despesa com passivos financeiros
100415	Resto do mundo - União Europeia - Países membros	D11	Despesa com passivos financeiros
100416	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	D11	Despesa com passivos financeiros

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
DESPESA			
	DESPESAS DE CAPITAL		
100500	**Empréstimos a curto prazo**		
100501	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Privadas	D11	Despesa com passivos financeiros
100502	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Públicas	D11	Despesa com passivos financeiros
100503	Sociedades financeiras - Bancos e outras instituições financeiras	D11	Despesa com passivos financeiros
100504	Sociedades financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões	D11	Despesa com passivos financeiros
100505	Administração pública central - Estado	D11	Despesa com passivos financeiros
100506	Administração pública central - Serviços e fundos autónomos	D11	Despesa com passivos financeiros
100507	Administração pública - Administração regional	D11	Despesa com passivos financeiros
100508	Administração pública local - Continente	D11	Despesa com passivos financeiros
100509	Administração pública local - Regiões Autónomas	D11	Despesa com passivos financeiros
100510	Administração pública - Segurança social	D11	Despesa com passivos financeiros
100511	Instituições sem fins lucrativos	D11	Despesa com passivos financeiros
100512	Famílias - Empresário em nome individual	D11	Despesa com passivos financeiros
100513	Famílias - Outras	D11	Despesa com passivos financeiros
100514	Resto do mundo - União Europeia - Instituições	D11	Despesa com passivos financeiros
100515	Resto do mundo - União Europeia - Países membros	D11	Despesa com passivos financeiros
100516	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	D11	Despesa com passivos financeiros
100600	**Empréstimos a médio e longo prazos**		
100601	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Privadas	D11	Despesa com passivos financeiros
100602	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Públicas	D11	Despesa com passivos financeiros
100603	Sociedades financeiras - Bancos e outras instituições financeiras	D11	Despesa com passivos financeiros
100604	Sociedades financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões	D11	Despesa com passivos financeiros
100605	Administração pública central - Estado	D11	Despesa com passivos financeiros
100606	Administração pública central - Serviços e fundos autónomos	D11	Despesa com passivos financeiros
100607	Administração pública - Administração regional	D11	Despesa com passivos financeiros
100608	Administração pública local - Continente	D11	Despesa com passivos financeiros
100609	Administração pública local - Regiões Autónomas	D11	Despesa com passivos financeiros
100610	Administração pública - Segurança social	D11	Despesa com passivos financeiros
100611	Instituições sem fins lucrativos	D11	Despesa com passivos financeiros
100612	Famílias - Empresário em nome individual	D11	Despesa com passivos financeiros
100613	Famílias - Outras	D11	Despesa com passivos financeiros
100614	Resto do mundo - União Europeia - Instituições	D11	Despesa com passivos financeiros
100615	Resto do mundo - União Europeia - Países membros	D11	Despesa com passivos financeiros
100616	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	D11	Despesa com passivos financeiros
100700	**Outros passivos financeiros**		
100701	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Privadas	D11	Despesa com passivos financeiros
100702	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Públicas	D11	Despesa com passivos financeiros
100703	Sociedades financeiras - Bancos e outras instituições financeiras	D11	Despesa com passivos financeiros
100704	Sociedades financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões	D11	Despesa com passivos financeiros
100705	Administração pública central - Estado	D11	Despesa com passivos financeiros
100706	Administração pública central - Serviços e fundos autónomos	D11	Despesa com passivos financeiros
100707	Administração pública - Administração regional	D11	Despesa com passivos financeiros
100708	Administração pública local - Continente	D11	Despesa com passivos financeiros
100709	Administração pública local - Regiões Autónomas	D11	Despesa com passivos financeiros
100710	Administração pública - Segurança social	D11	Despesa com passivos financeiros
100711	Instituições sem fins lucrativos	D11	Despesa com passivos financeiros
100712	Famílias - Empresário em nome individual	D11	Despesa com passivos financeiros
100713	Famílias - Outras	D11	Despesa com passivos financeiros
100714	Resto do mundo - União Europeia - Instituições	D11	Despesa com passivos financeiros
100715	Resto do mundo - União Europeia - Países membros	D11	Despesa com passivos financeiros
100716	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	D11	Despesa com passivos financeiros

Capítulo 3 – Tabelas de correspondência entre contas e mapeamentos

Correspondência entre a classificação económica (DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro) e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP

Classificação económica (DL 26/2002)	Designação classificação económica (DL 26/2002)	Rubrica orçamental (SNC-AP)	Designação rubrica orçamental (SNC-AP)
DESPESA			
	DESPESAS DE CAPITAL		
110000	Outras despesas de capital		
110100	Dotação provisional	D9	Outras despesas de capital
110200	Diversas	D9	Outras despesas de capital
120000	Operações extra-orçamentais		
120100	Operações de tesouraria - Entrega de receitas do Estado	[C]	Pagamentos por operações de tesouraria da Demonstração do desempenho orçamental
120200	Outras operações de tesouraria	[C]	Pagamentos por operações de tesouraria da Demonstração do desempenho orçamental
120300	Contas de ordem		

Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 2 – Políticas Contabilísticas, Alterações em Políticas Contabilísticas e Erros

1. Introdução

1.1 Compreendem-se no objetivo e âmbito desta Norma:

- O estabelecimento de critérios para uma entidade:
  - Selecionar políticas contabilísticas, e
  - Alterar políticas contabilísticas.
- O tratamento contabilístico a aplicar quando há:
  - Alterações de políticas contabilísticas,
  - Alterações de estimativas contabilísticas, e/ou
  - Correções de erros.

2. Políticas contabilísticas

2.1 Quando a uma transação ou acontecimento se aplicar uma NCP específica, devem ser aplicadas a essa transação ou acontecimento as políticas contabilísticas previstas nessa Norma específica.

2.2 Por exemplo: quando uma entidade adquire um veículo com recursos próprios, essa transação enquadra-se na NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis que dá resposta quanto aos requisitos de reconhecimento como ativo, aos critérios de mensuração do custo e aos requisitos para estabelecer a visa útil e correspondente depreciação, entre outros acontecimentos. Quando durante a sua vida útil o referido veículo deixa de contribuir para a atividade da entidade ou a sua contribuição foi substancialmente reduzida (por exemplo, por ter sido danificada em consequência de acidente), essa circunstância que corresponde a uma potencial perda de valor está tratada na NCP 9 – Imparidade de Ativos.

2.3 Nas circunstâncias em que não existe uma NCP específica para uma transação, acontecimento ou condição, a seleção e aplicação de políticas contabilísticas é uma questão de julgamento do órgão de gestão ponderando:

- Os requisitos e orientações previstos noutras NCP que tratam de matérias semelhantes e/ou relacionadas; e
- As definições e critérios de reconhecimento e mensuração previstos na Estrutura Conceptual do SNC-AP.

3. Alterações de políticas contabilísticas

3.1 Uma política contabilística só deve ser alterada quando for exigido por uma outra NCP, ou resultar em informação mais fiável e relevante.

3.2 As alterações de políticas contabilísticas aplicam-se:

- De acordo com as regras específicas transitórias de uma NCP, se existirem, e
- Retrospetivamente, quando não existirem disposições transitórias ou quando a alteração for voluntária.

3.3 Quando a alteração for feita retrospetivamente, deve ajustar-se o saldo de abertura de cada componente do património líquido afetado do período anterior apresentado nas demonstrações financeiras para efeitos comparativos.

Exemplo prático de alteração de políticas contabilísticas com aplicação retrospetiva

Uma entidade tem em construção uma estação de energia hidroelétrica tendo para o efeito recorrido a financiamentos bancários. Até ao final 20X1, a política contabilística da entidade relativa à contabilização dos juros de empréstimos contraídos especificamente para a construção foi a sua capitalização como parte do ativo. Em 20X2, o órgão de gestão da entidade decidiu alterar a sua política contabilística passando a considerar esses juros como um gasto e deixando, assim, de os capitalizar no ativo. O órgão de gestão fez esta alteração considerando a nova política mais apropriada, porque resulta num tratamento mais transparente dos gastos de financiamento e é consistente com as práticas de outras entidades públicas.

Todos os custos de empréstimos suportados até 20X1 com a construção da central foram capitalizados sendo 2.600 euros relativos a 20X1 e 5.200 euros relativos a períodos anteriores a 20X1.

A demonstração de resultados de 20X2 mostra um resultado líquido positivo antes de juros de 30.000 euros e um gasto de juros de 3.000 euros (que apenas diz respeito a 20X2). A entidade não reconheceu qualquer depreciação relativa à estação de energia hidroelétrica porque ainda não está a ser usada. A demonstração de resultados de 20X1 mostra um resultado líquido positivo de 18.000 euros não havendo qualquer gasto de juros.

O saldo inicial da conta de resultados transitados em 20X1 era de 20.000 euros e o saldo final após considerar os resultados líquidos de 20X1 era de 38.000 euros. O saldo representando o capital (património líquido) manteve-se em 10.000 euros.

A aplicação retrospetiva implica que a entidade apure o efeito nas demonstrações financeiras como se a nova política tivesse sido sempre aplicada, e reexpresse as demonstrações financeiras comparativas com o efeito de períodos anteriores. Para isso, teríamos no caso presente que efetuar o seguinte registo em 20X2:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela alteração da política contabilística	56	Resultados transitados	7 800	
	453	Ativos fixos tangíveis em curso		7 800

O efeito deste registo nas demonstrações financeiras de 20X2 e nos números comparativos reexpressos do período anterior seria como segue:

Demonstração dos resultados

	20X2	20X1 (Reexpressa)
Resultados antes de juros	30 000	18 000
Gastos de juros	3 000	2 600
Resultados líquidos	27 000	15 400

Demonstração das alterações no património líquido

	Património líquido	Resultados transitados	Resultados líquidos	Total
Saldo em 31.12.20X1 (como relatado previamente)	10 000	20 000	18 000	48 000
Alteração da política contabilística*	-	(5 200)	(2 600)	(7 800)
Saldo em 31.12.20X1 (reexpresso)	10 000	14 800	15 400	40 200
Transferência do resultado de 20X1	-	15 400	(15 400)	-
Resultados líquidos do exercício de 20X2	-	-	27 000	27 000
Saldo em 31.12.20X2	10 000	30 200	27 000	67 200

* A alteração da política contabilística e o seu efeito devem ser explicados no Anexo.

3.4 Quando for impraticável determinar os efeitos do período ou efeitos cumulativos da alteração, a aplicação faz-se prospetivamente a partir da data mais antiga possível.

4. Alterações de estimativas contabilísticas

4.1 As alterações de estimativas contabilísticas correspondem a ajustamentos da quantia escriturada de elementos das demonstrações financeiras (por exemplo, estimativa do rendimento de um Município relativo à cobrança do IMI num determinado período), ou da quantia do consumo periódico de um ativo (por exemplo, estimativa da vida útil de um bem do ativo fixo tangível), que resulta da avaliação do presente estado dos ativos e passivos.

4.2 Uma alteração de uma estimativa contabilística não deve confundir-se com um erro. A revisão de uma estimativa contabilística deve ter por base uma alteração das circunstâncias em que foi feita a estimativa inicial e resulta:

- De nova informação recolhida, ou
- De novos desenvolvimentos ou experiência adquirida.

4.3 Uma alteração de uma estimativa contabilística também não deve confundir-se com uma alteração de políticas contabilísticas. Quando houver dúvida sobre se a alteração é uma alteração de uma política contabilística ou uma alteração numa estimativa contabilística, a alteração deve ser tratada como uma alteração de estimativa contabilística.

4.4 As alterações de estimativas contabilísticas aplicam-se prospetivamente:

- No período em que ocorre a alteração; ou
- No período em que ocorre a alteração e nos períodos seguintes (quando forem mais de um os períodos afetados).

4.5 Por exemplo, quando uma entidade altera (por extensão) da vida útil estimada de um ativo fixo tangível, essa alteração não só tem impacto no período da alteração, mas também nos períodos subsequentes até ao fim da nova vida útil apurada.

Exemplo prático de alteração de uma estimativa contabilística (aplicação prospetiva):

No início de 20X2, o órgão de gestão mandou fazer uma avaliação a um determinado item do ativo fixo tangível com o objetivo de determinar se tal item, considerando o seu desgaste e estado de uso atual, mantinha ou não o seu potencial de futuro, e por quanto tempo (vida útil remanescente).

A informação proporcionada pela referida avaliação indicou que a vida útil inicialmente estimada do item, na base da qual se procedia à respetiva depreciação periódica, não se mostrava apropriada e era mais longa do que a estimada.

A informação disponível é a seguinte:

Quantias Euro	20X1
Custo	25 000
Depreciação acumulada	(20 000)
Quantia escriturada no final do período	5 000

Vida útil	Anos
Inicial	10
Já decorrida	8
Remanescente (com base na avaliação)	4

Depreciação do período (inicial)	2 500

Com base nestes dados, a depreciação a considerar para o período de 20X2 e anos futuros é de 1.250 euros (5.000 euros/4).

5. Erros

5.1 Erros são incorreções e/ou omissões em um ou mais períodos, com respeito ao reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação de elementos das demonstrações financeiras.

5.2 Os erros decorrem de não se ter usado, ou ter sido feito uso incorreto, de informação fiável que:

- Estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão, ou
- Poderia esperar-se que tivesse sido obtida e tomada em consideração na preparação e apresentação dessas demonstrações financeiras.

NCP 2 – Políticas Contabilísticas, Alterações em Políticas Contabilísticas e Erros

5.3 Quando um erro é descoberto num determinado período e ocorreu nesse período, a sua correção faz-se dentro do período antes de as demonstrações financeiras estarem preparadas. Quando um erro é descoberto num determinado período, mas ocorreu num período anterior, a sua correção é feita retrospetivamente nas demonstrações financeiras apresentadas para efeitos comparativos reexpressando as quantias comparativas do período anterior apresentado.

5.4 Quando for impraticável determinar os efeitos do período ou efeitos cumulativos do erro, a aplicação faz-se prospetivamente.

NCP 3 – Ativos Intangíveis

1. Introdução

1.1 Esta Norma estabelece o tratamento contabilístico dos recursos intangíveis que satisfaçam a definição de ativo intangível bem como o seu reconhecimento e mensuração, dos gastos com amortizações e das perdas por imparidade.

1.2 Ativos intangíveis são ativos não monetários que:

- São identificáveis (para os distinguir do *goodwill*) mas não têm substância física;
- São controlados pela entidade como resultado de acontecimentos passados;
- Dos quais se espera que fluam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para a entidade.

1.3 Para ser identificável, o ativo intangível tem que ser separável ou resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais.

1.4 Exemplos de ativos intangíveis:

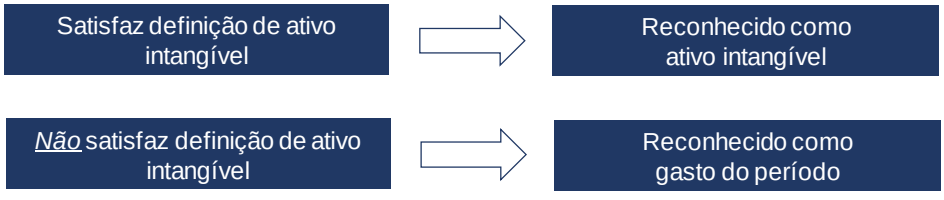
- Contratos de Franchising
- Licenças diversas
- Software de computadores
- Patentes
- Direitos de autor (copyrights)

1.5 Quando num mesmo item existirem elementos tangíveis e intangíveis, deve ser feito um julgamento sobre qual dos elementos é o mais relevante para classificar o item como ativo fixo tangível ou ativo intangível. Por exemplo, um software (item intangível) que integra um equipamento de ressonância magnética (item tangível), e tal software não pode ser destacado e utilizado noutro equipamento, deve ser classificado como ativo fixo tangível dado que o item mais relevante é o equipamento.

2. Reconhecimento e mensuração

2.1 Para um item intangível ser reconhecido como ativo é necessário que o item satisfaça a definição de ativo intangível (parágrafo 1.2 acima) e os critérios de reconhecimento (ou seja, que é provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço).

2.2 Se um recurso intangível



NCP 3 – Ativos Intangíveis

2.3 A mensuração inicial de um ativo intangível pode fazer-se através

- Do custo do ativo numa transação com contraprestação (por exemplo, através de uma compra);
- Do custo apurado de um ativo gerado internamente (por exemplo, através de um projeto de investigação); ou
- Do justo valor atribuído ao ativo numa transação sem contraprestação (por exemplo, através de uma doação)

2.4 A determinação do custo e seus componentes está prevista nos parágrafos 4.1 a 4.6 desta Norma.

2.5 A mensuração subsequente de um ativo intangível deve ser feita pela quantia líquida do custo, menos amortizações acumuladas, menos imparidades acumuladas.

3. Vida útil

3.1 Esta Norma preconiza que a vida útil de um ativo intangível deve ser sempre determinada, tendo em conta os benefícios económicos ou potencial de serviço que o ativo irá proporcionar.

3.2 Os fatores que geralmente relevam para a determinação da vida útil de um ativo incluem:

- O uso esperado do ativo e as condições em que esse ativo é utilizado;
- O período de utilização do ativo previsto em acordos e contratos;
- Qualquer disposição contratual ou legal que restrinja o período de uso (ou controlo) do ativo;
- A obsolescência do ativo resultante de fatores tecnológicos, de mercado ou de uso deficiente.

3.3 Nem sempre é fácil determinar o período de vida útil de um ativo intangível, designadamente em circunstâncias em que temos presentes vários fatores que podem resultar em diferentes períodos. Nesses casos, o período de vida útil a escolher deve ser sempre o mais curto dos períodos encontrados.

4. Exemplos ilustrativos

4.1 Ativos intangíveis gerados internamente

Exemplo 1: Reconhecimento e mensuração

(a) Uma entidade desenvolveu um novo sistema para agendar processos judiciais de forma mais eficaz de que irá resultar um aumento da prestação de serviços. Durante o exercício que terminou em 31 de dezembro de 20X8, os dispêndios efetuados para o desenvolvimento do sistema foram de 1.000 euros, dos quais 900 tinham sido suportados antes 1 de dezembro de 20X8 e 100 foram suportados entre 1 de dezembro de 20X8 e 31 de dezembro de 20X8. A entidade é capaz de demonstrar que, em 1 de dezembro de 20X8, o recém-desenvolvido sistema preenchia os critérios para o reconhecimento como um ativo intangível. O valor recuperável de serviço do sistema (incluindo futuras saídas de

caixa para completar o desenvolvimento até estar pronto para ser usado) estima-se em 500 euros.

(b) No final do exercício, o sistema desenvolvido é reconhecido como um ativo intangível por um custo de 100 euros (dispêndio suportado a partir da data em que os critérios de reconhecimento foram satisfeitos, isto é, 1 de dezembro de 20X8). O dispêndio de 900 euros efetuado antes de 1 de dezembro de 20X8 é reconhecido como um gasto porque os critérios de reconhecimento não foram satisfeitos até 1 de dezembro de 20X8. Este dispêndio não faz parte do custo do sistema reconhecido no balanço.

(c) Durante o exercício findo em 31 de dezembro de 20X9, os dispêndios efetuados foram de 2.000 euros. No final deste exercício, o valor recuperável de serviço do sistema (incluindo futuras saídas de caixa para completar o sistema antes que de estar disponível para uso) é estimada em 1.900 euros.

(d) Em 31 de dezembro de 20X9, o custo do sistema desenvolvido é de 2.100 euros (100 euros de dispêndios reconhecidos no fim de 20X8 mais 2.000 euros de dispêndios reconhecidos no exercício de 20X9). A entidade reconhece uma perda por imparidade de 200 euros para ajustar a quantia escriturada do sistema desenvolvido antes da perda por imparidade (2.100 euros) à sua quantia recuperável de serviços (1.900 euros). Esta perda por imparidade será revertida num período subsequente se os requisitos para a reversão de uma perda por imparidade forem cumpridos.

Os registos contabilísticos a efetuar seriam:

Em 31 de dezembro de 20X8:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reconhecimento do ativo intangível em curso	454	Ativo intangível em curso	100	
	12X	Depósitos à ordem*		100

* Ou uma conta de fornecedores se a aquisição for a crédito

Durante o exercício de 20X9 efetuavam-se os movimentos seguintes num total de 2.000 euros:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reconhecimento do ativo intangível em curso	454	Ativo intangível em curso	2 000	
	12X	Depósitos à ordem		2 000

Como em 31 de dezembro de 20X9 a quantia escriturada do ativo era de 2.100 euros e o valor recuperável era de 1.900 euros, seria necessário registar uma perda por imparidade de 200 euros:

NCP 3 – Ativos Intangíveis

Em 21 de dezembro de 20X9:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela perda por imparidade no ativo intangível em curso	656	Perdas por imparidade em ativos intangíveis	200	
	4594	Perdas por imparidade acumuladas -Ativos intangíveis em curso		200

Assumindo que o projeto de desenvolvimento entra em funcionamento em 1 de janeiro de 20Y0:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reconhecimento do ativo intangível	442	Ativos intangíveis - Projetos de desenvolvimento	2 000	
	454	Ativos intangíveis em curso		2 000

Pela perda por imparidade que poderá ser revertida em períodos subsequentes:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela perda por imparidade em ativos tangíveis	4594	Ativos intangíveis em curso – Perdas por imparidade acumuladas	200	
	45954	Ativos intangíveis – Perdas por imparidade acumuladas		200

4.2 Avaliação da vida útil de ativos intangíveis

Cada um dos exemplos que se seguem descreve um ativo intangível adquirido, os factos e circunstâncias que rodearam a determinação da sua vida útil, e a contabilização subsequente com base nessa determinação.

Exemplo 1: Aquisição de patente

A entidade A adquire por 200.000 euros à Entidade B uma patente relacionada com uma fórmula para uma vacina, para garantir a capacidade da Entidade A de fazer vacinação gratuita aos cidadãos. Está previsto que a vacina, protegida pela patente, seja uma fonte de serviço potencial durante pelo menos, 15 anos. A entidade A tem um compromisso da entidade C para comprar essa patente daqui a cinco anos por 60 por cento do valor de mercado da patente na data em que foi adquirida, e a Entidade A tem a intenção de vender a patente dentro de cinco anos.

A patente será amortizada durante os cinco anos de vida útil para a Entidade A, com um valor residual igual a 60 por cento do justo valor da patente na data em que foi adquirida. O valor da patente também deverá ser revisto para ter em conta eventuais imparidades.

NCP 3 – Ativos Intangíveis

Os registos contabilísticos a efetuar seriam:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reconhecimento da compra da patente	444	Ativos intangíveis-Propriedade industrial e intelectual	200 000	
	27X	Fornecedores de investimentos		200 000

Assumindo o método de amortização das quotas constantes ou em linha reta: Quota de amortização= (200.000-60%*200.000)/5=16.000

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reconhecimento da amortização anual da patente	643	Gastos de depreciação e amortização – Ativos intangíveis	16 000	
	4484	Amortizações acumuladas –Propriedade industrial e intelectual		16 000

Exemplo 2: Aquisição de *copyright* (direitos de autor) com uma vida útil (que é a duração do contrato) de 50 anos

A entidade A adquire um *copyright* à entidade B que lhe permite reproduzir e vender o material com direitos autorais, numa base de recuperação de custos. Uma análise dos hábitos dos cidadãos e outras tendências proporciona evidência de que o material com direitos autorais irá gerar fluxos de caixa líquidos apenas por mais 30 anos.

Os direitos de autor seriam amortizados durante os 30 anos de vida útil estimada bem como ficariam sujeitos a testes de imparidade.

O parágrafo 76 da NCP 3 diz que "a vida útil de um ativo intangível que resulte de acordos vinculativos (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais) não deve exceder o período desses acordos, mas pode ser mais curta, dependendo do período durante o qual a entidade espera usar o ativo".

Assim, os direitos de autor devem ser amortizados durante 30 e não 50 anos, registando-se de forma idêntica ao caso anterior.

Exemplo 3: Aquisição de uma licença de radio difusão, que expira em três anos

A entidade A adquire uma licença de radiodifusão à entidade B. A entidade A tenciona fazer a prestação gratuita de serviços de radiodifusão à comunidade. A autoridade de licenciamento leiloa as licenças. A entidade A espera que a licença preste potencial de serviço até que a licença expire (daqui a três anos).

Assim, a licença adquirida seria amortizada pela entidade A durante a sua vida útil de três anos e haveria que fazer testes de imparidade.

NCP 3 – Ativos Intangíveis

5. Questão específica – Custos de desenvolvimento de um Website

5.1 Uma entidade pode ter custos internos com o desenvolvimento e funcionamento do seu próprio website para acesso interno ou externo. Um website concebido para acesso externo pode ser utilizado para vários fins, tais como disseminar informações, aumentar a visibilidade do serviço, solicitação de comentários em relação a projetos de legislação, prestação de serviços eletrónicos, e vender serviços e produtos. Um website concebido para acesso interno pode ser utilizado para armazenar as políticas da entidade, conhecer os detalhes relativos aos utilizadores de um serviço e procurar informações que sejam consideradas relevantes.

5.2 Os estágios de desenvolvimento de um website podem ser descritos da seguinte maneira:

(a) Planeamento: inclui a realização de estudos de viabilidade, definindo os objetivos e especificações, avaliando as alternativas e selecionando as preferências;

(b) Aplicação e Desenvolvimento de Infraestrutura: inclui a obtenção de um nome de domínio, aquisição e desenvolvimento de *hardware* e *software* operacional, instalação de aplicações desenvolvidas e testes de *stress*;

(c) Desenvolvimento do *Design* Gráfico: inclui o desenho do aspeto de páginas web; e

(d) Desenvolvimento de Conteúdos: inclui a criação, compra, preparação e transferência de informação, seja textual ou gráfica na sua natureza, antes da conclusão do desenvolvimento do *website*. Esta informação pode ser armazenada em bases de dados separadas que são integradas no website (ou com acesso a partir do website) ou codificada diretamente nas páginas da web.

5.3 Quando o desenvolvimento de um website tenha sido concluído, começa a fase operacional. Durante esta fase, uma entidade mantém e reforça as aplicações, infraestrutura, design gráfico e conteúdo do website.

5.4 Ao contabilizar os dispêndios internos com o desenvolvimento e funcionamento do seu próprio website para acesso interno ou externo, as questões que se colocam são:

(a) Se o website é um ativo intangível gerado internamente e até que ponto está sujeita aos requisitos desta Norma; e

(b) O tratamento contabilístico apropriado a tais dispêndios.

5.5 Estas orientações não se aplicam a dispêndios com a aquisição, desenvolvimento e funcionamento de hardware (por exemplo, servidores web, servidores de armazenamento temporário, servidores de produção e ligações à Internet) de um website. Tais dispêndios são contabilizados de acordo com a NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis. Além disso, quando uma entidade faz dispêndios com um fornecedor de serviços de Internet que faz a hospedagem do website da entidade, o dispêndio é reconhecido como um gasto quando os serviços são prestados.

5.6 Esta Norma também não se aplica a ativos intangíveis detidos por uma entidade para venda no decurso normal das suas operações (ver NCP 10 – Inventários e NCP 12 – Contratos de Construção) ou locações que se inserem no âmbito da NCP 6 – Locações. Assim, estas orientações não se aplicam aos dispêndios com o desenvolvimento ou funcionamento de um

website para venda a outra entidade. Contudo, quando um *website* é locado segundo uma locação operacional, o locador aplica estas orientações. Quando um *website* for locado nos termos de uma locação financeira, o locatário aplica estas orientações após o reconhecimento inicial do ativo locado.

5.7 O website de uma entidade que surgir de desenvolvimento interno e for para uso interno ou acesso externo constitui um ativo intangível gerado internamente e está sujeito aos requisitos desta Norma.

5.8 Um website resultante de desenvolvimento interno é reconhecido como um ativo intangível se, e apenas se, além de cumprir os requisitos gerais para o reconhecimento e mensuração iniciais, a entidade for capaz de demonstrar como o seu website irá gerar prováveis benefícios económicos ou potencial de serviço, por exemplo, quando o website for capaz de gerar rendimentos, incluindo rendimentos diretos relacionados com encomendas *on line*, ou prestar serviços utilizando o website, em vez de um local físico. Se a entidade não for capaz de demonstrar que um website desenvolvido exclusiva ou principalmente para a promoção e publicidade dos seus serviços e produtos irá gerar prováveis benefícios económicos futuros ou potencial de serviço, todos os dispêndios com o desenvolvimento de um website deste tipo deverão ser reconhecidos como um gasto quando suportados.

5.9 Qualquer dispêndio com o desenvolvimento interno e funcionamento de um website da entidade é contabilizado de acordo com esta Norma. Os dispêndios associados a cada atividade (por exemplo, formação de funcionários e manutenção do website), o desenvolvimento do website ou qualquer desenvolvimento posterior são avaliados para determinar o tratamento contabilístico apropriado (é dada orientação adicional na tabela incluída no ponto 5.11 abaixo).

5.10 Por exemplo:

(a) A fase do planeamento do website é semelhante em natureza à fase da investigação. Os dispêndios suportados nesta fase devem ser reconhecidos como um gasto quando forem suportados;

(b) A fase da aplicação e desenvolvimento da infraestrutura, a fase do desenho gráfico, e a fase do desenvolvimento de conteúdos, na medida em que os conteúdos sejam desenvolvidos para fins que não apenas para publicidade e promoção de serviços e produtos próprios de uma entidade, têm natureza semelhante à fase de desenvolvimento. Os dispêndios realizados nesta fase devem ser incluídos no custo do website, ou seja, reconhecidos como um ativo intangível, na medida em que sejam considerados necessários para criar, produzir ou preparar o *website* para que ele seja capaz de funcionar da forma pretendida. Por exemplo, os dispêndios com a aquisição ou criação de conteúdos (que não sejam conteúdos relacionados com a publicidade e promoção dos serviços e produtos próprios de uma entidade) especificamente para um website, ou dispêndios para permitir a utilização do conteúdo (por exemplo, uma taxa para adquirir uma licença de reprodução desses conteúdos no website), deverão ser incluídos no custo de desenvolvimento. No entanto, nos termos desta Norma, os dispêndios com um item intangível que inicialmente tenha sido reconhecido como um gasto nas demonstrações financeiras anteriores não é reconhecido como parte do custo de um ativo intangível numa data posterior (por exemplo, se os custos de um *copyright* estiverem totalmente amortizados e o conteúdo for posteriormente fornecido num website);

(c) Os dispêndios suportados na fase de desenvolvimento de conteúdos, na medida em que os conteúdos sejam desenvolvidos para publicitar e promover os serviços e produtos da própria entidade (por exemplo, fotografias digitais dos produtos), são reconhecidos como um gasto quando suportados. Por exemplo, os dispêndios com serviços profissionais prestados para tirar as fotografias digitais dos produtos de uma entidade e para aperfeiçoar a respetiva apresentação, são reconhecidos como gastos, à medida que os serviços profissionais vão sendo recebidos e não quando as fotografias digitais forem apresentadas no website; e

(d) A fase de funcionamento começa quando o desenvolvimento de um website está completo. O dispêndio suportado nesta fase é reconhecido como um gasto quando for suportado a menos que satisfaça os critérios de reconhecimento desta Norma. A estimativa da sua vida útil deve ser curta.

5.11 A tabela que se segue visa ilustrar o tratamento contabilístico nas fases de construção de um website:

Fase/ Natureza do dispêndio	Tratamento contabilístico
Planeamento	
• Estudos de viabilidade realizados; • Definição de especificações de *hardware* e software; • Avaliação de produtos e fornecedores alternativos; e • Seleção de preferências	Os dispêndios são reconhecidos como um gasto quando suportados
Aplicação e desenvolvimento de infraestruturas	
• Compra ou desenvolvimento de *hardware*; • Obtenção de um nome de domínio; • Desenvolvimento do *software* operativo (e.g., sistema operativo e softwares para servidor; • Desenvolvimento de código para a aplicação; • Instalação de aplicativos desenvolvidos no servidor web; e • Testes de *stress*.	Aplicar os requisitos da NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis Reconhecer como gasto quando suportado, a não ser que o dispêndio possa ser atribuído diretamente à preparação do website nos termos do decidido pela gestão e o website possa ser considerado como um ativo intangível (ou seja, se gerar benefícios económicos futuros ou servir para prestar serviços)[1]
Desenvolvimento do desenho gráfico	
• Desenho da aparência (por exemplo, layout e cor) das páginas web.	Reconhecer como gasto, quando suportado, a menos que o dispêndio possa ser diretamente atribuído à preparação do *website* para funcionar da maneira pretendida pela gestão, e o website atende aos critérios de reconhecimento como ativo intangível.[1]
Desenvolvimento de conteúdos	
• Criação, compra, preparação (e.g., criação de *links*, identificação de *tags*) e *uploading de* informação no *website*, seja de natureza textual ou gráfica, antes da conclusão do desenvolvimento do *website*. Exemplos de conteúdo incluem informações sobre uma entidade, serviços ou produtos, e tópicos a que os subscritores têm acesso.	Reconhecer como gasto quando suportado se o *website* for usado para promoção e publicidade dos produtos e serviços da própria entidade (e.g., fotografias digitais dos produtos). Caso contrário, se o *website* for usado para gerar benefícios económicos futuros reconhecer como um ativo intangível

NCP 3 – Ativos Intangíveis

Sistema Operativo	
• Atualização de gráficos e revisão de conteúdos; • Adicionar novas funções, recursos e conteúdos; • Registo do *website* nos motores de busca; • Fazer *backup* de dados; • Rever acesso de segurança; e • Analisar o uso do *website*	Avaliar se o dispêndio atende à definição de um ativo intangível e aos critérios de reconhecimento, caso em que o dispêndio é reconhecido no valor contabilístico do ativo *website*.
Outras	
• Gastos com a venda, gastos administrativos e outros gastos gerais a menos que possam ser diretamente atribuídos à preparação do *website* para uso na forma pretendida pela gestão (para gerar benefícios económicos futuros); • Ineficiências claramente identificadas e *deficits* operacionais iniciais incorridas antes de o website alcançar um desempenho planeado (por exemplo, testes *false-starting*); e • Formação de funcionários para operar o *website*.	Reconhecer como um gasto quando suportado

[1]Todos os dispêndios com um website que sirvam apenas ou principalmente para promover, publicitar ou proporcionar informação ao público dos produtos ou serviços da entidade são reconhecidos como um gasto quando suportados.

NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

1. Introdução

1.1 Esta Norma estabelece os requisitos de contabilização de acordos de concessão de serviços pelo concedente que seja uma entidade do sector público.

1.2 Os acordos de concessão de serviços envolvem um concessionário que proporciona serviços públicos relacionados com um ativo de concessão de serviços em nome do concedente.

1.3 Um acordo de concessão de serviços é um acordo vinculativo entre um concedente e um concessionário em que:

- O concessionário usa o ativo de concessão de serviços para prestar um serviço público em nome do concedente por um período de tempo especificado; e
- O concessionário é remunerado pelos seus serviços durante o período de tempo do acordo de concessão de serviços.

1.4 Um ativo de concessão de serviços é um ativo usado para prestar serviços públicos num acordo de concessão de serviços que:

- É fornecido pelo concessionário e que este já detém, ou que constrói, desenvolve ou adquire de um terceiro; ou
- É fornecido pelo concedente e que este já detém, ou é uma melhoria de um ativo já existente.

2. Reconhecimento e mensuração do ativo

2.1 O reconhecimento inicial de um acordo de concessão de serviços depende da satisfação das condições de controlo previstas no parágrafo 6 da Norma e da natureza do ativo de concessão.

- Se te tratar de um ativo proporcionado pelo concessionário (que o construiu, desenvolveu ou adquiriu), tal ativo deve ser reconhecido pelo seu justo valor.
- Se se tratar de um ativo já existente do concedente, que o concessionário vai utilizar, tal ativo deve ser reconhecido como ativo de concessão de serviços através de uma transferência da rubrica onde estava registado e pela quantia por que estava registado.

2.2 Após reconhecimento ou reclassificação, conforme o caso, o ativo de concessão de serviços deve ser contabilizado de acordo com a NCP respetiva (Ativos Fixos Tangíveis ou Ativos Intangíveis), numa classe de ativos separada.

3. Reconhecimento e mensuração do passivo

3.1 Quando se reconhece um ativo de concessão de serviços referido o ponto 2 acima, deve reconhecer-se um passivo pela mesma quantia, ajustado de eventual remuneração do concedente ao concessionário ou vice-versa.

3.2 Se se tratar de um ativo de concessão de serviços já existente do concedente, não se reconhece qualquer passivo (exceto se existir qualquer nova obrigação)

NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

3.3 A natureza do passivo baseia-se na natureza da remuneração paga pelo concedente ao concessionário, conforme acordo, e pode resultar numa combinação do seguinte:

- Fazer pagamentos ao concessionário (modelo do passivo financeiro); e/ou
- Compensar o concessionário por outro meio (modelo de atribuição de um direito ao concessionário), por exemplo:
  - Dar-lhe direito a obter rendimento a partir de terceiros utilizadores do ativo de concessão do serviço
  - Dar-lhe acesso a um outro ativo gerador de rendimento

4. Modelo do passivo financeiro

4.1 Segundo este modelo, quando o ativo de concessão de serviços for construído, desenvolvido, adquirido ou melhorado pelo concessionário e, em troca,

> o concedente tiver a obrigação de lhe entregar dinheiro ou outro ativo financeiro,

o concedente deve reconhecer um passivo financeiro. A partir desse momento aplica a NCP 18 – Instrumentos Financeiros.

4.2 Os pagamentos que forem sendo efetuados pelo concedente, devem ser reconhecidos de acordo com a sua substância:

- A parte relativa ao passivo financeiro, devem ser reduzidos a esse passivo;
- Outros pagamentos, por exemplo, encargos financeiros ou serviços prestados pelo concessionário, devem ser reconhecidos como gasto do período.

5. Modelo da atribuição de um direito

5.1 Segundo este modelo, quando o ativo de concessão de serviços for construído, desenvolvido, adquirido ou melhorado pelo concessionário e, em troca,

> o concedente lhe der o direito de obter rendimento de terceiros pelo uso do ativo de concessão, ou acesso a um outro ativo gerador de rendimento,

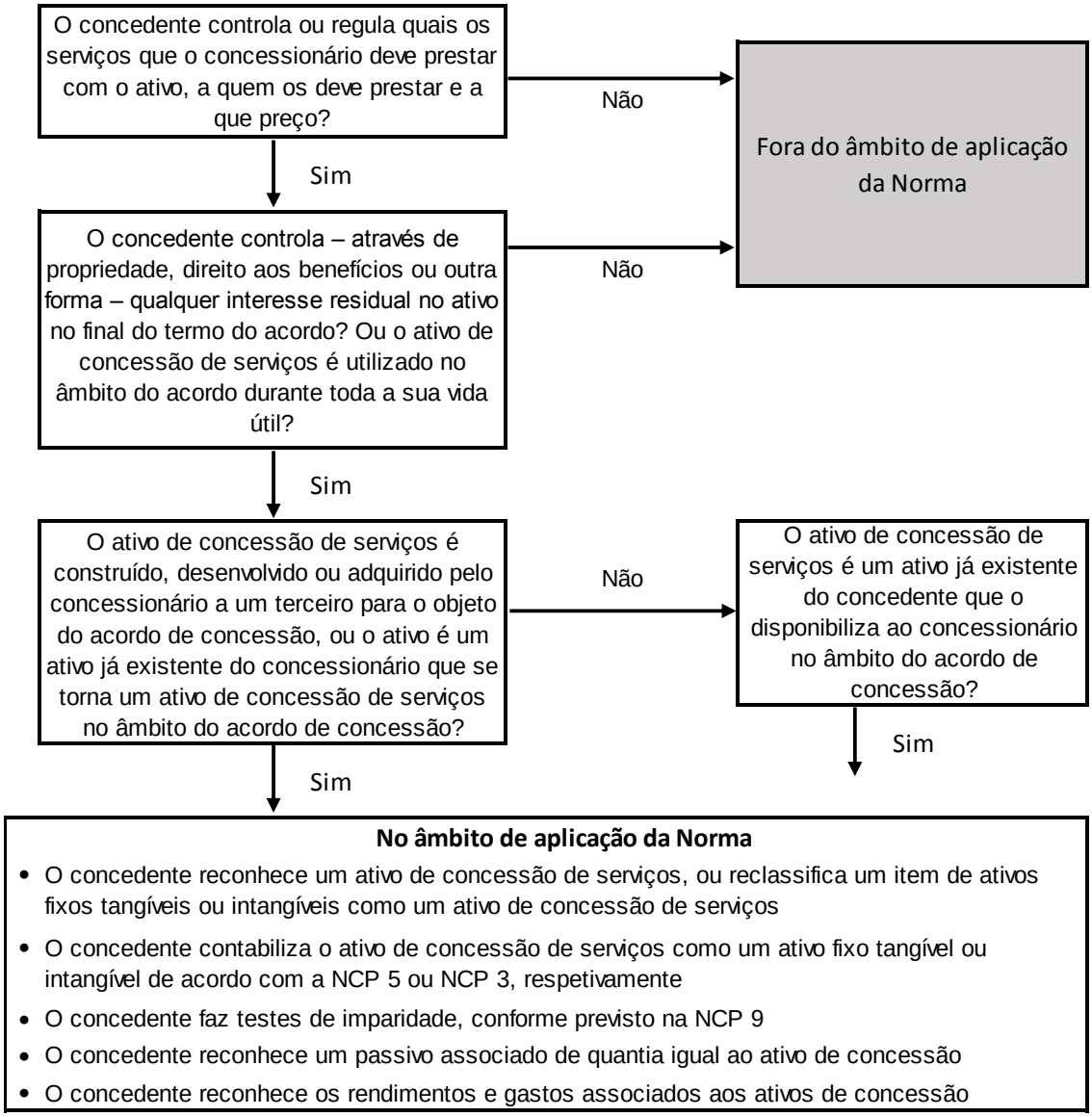
o concedente deve contabilizar o passivo reconhecido como a parte não ganha de rendimento decorrente da troca de ativos entre o concedente e o concessionário.

5.2 Dado que esta troca é vista como uma transação que gera rendimento durante o período da concessão, o passivo vai sendo reduzido à medida que o rendimento é reconhecido.

NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

6. Aplicação

6.1 O diagrama a seguir sumaria a contabilidade de acordos de concessão de serviços na ótica do concedente:



NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

7. Exemplos ilustrativos

7.1 Introdução

7.1.1 Estes exemplos abordam os três tipos de acordos de concessão de serviços que são considerados nesta Norma. Para efeitos de simplificação, assume-se que o acordo de concessão dura apenas dez anos e que os recebimentos do concessionário são constantes ao longo do período. Na prática, a duração dos contratos pode ser mais longa e os rendimentos podem crescer ao longo dos anos.

7.1.2 Os três exemplos que se seguem têm os mesmos termos do acordo, a saber:

a) Os valores estão expressos em milhares de Euros.

b) Nos termos do acordo, o concessionário está obrigado a construir uma estrada, que deverá ficar pronta no período de dois anos, e mantem e opera a estrada durante 8 anos (isto é, anos 3 a 10). Nos termos do acordo, o ativo reúne as condições para ser reconhecido como um ativo de concessão de serviços.

c) Os termos do acordo também exigem que o concessionário faça a repavimentação da superfície da estrada quando a superfície original estiver deteriorada abaixo de uma condição especificada. O concessionário estima que terá de repavimentar a estrada no final do oitavo ano, e estima também que esta repavimentação tenha um justo valor de 110. A compensação do concedente ao concessionário por este serviço está incluída na série predeterminada de pagamentos e / ou rendimentos do concessionário a partir do ativo de concessão de serviços ou outro ativo que gere rendimentos que são concedidos ao concessionário pelo concedente.

d) Assume-se que a superfície original da estrada é uma componente separada do ativo de concessão de serviços e satisfaz os critérios de reconhecimento especificados na NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis, quando o ativo de concessão de serviços é inicialmente reconhecido. Também se assume que há certeza suficiente quanto ao momento e quantia da repavimentação para ser reconhecida quando tal repavimentação ocorrer, e que o custo estimado de repavimentação pode ser utilizado para apurar o custo inicial da superfície da estrada a reconhecer como componente separada de ativo de concessão. A superfície da estrada será depreciada no período de 6 anos (anos 3 a 8). Este período de depreciação é menor do que a depreciação da camada de base da estrada e tem em consideração que a repavimentação geralmente é feita de 6 em 6 anos (e não 25 anos como acontece com a camada de base da estrada).

e) O reconhecimento da repavimentação como um ativo separado no ano 8, também leva a um reconhecimento pelo concedente de um passivo. Quando o passivo se relaciona com a concessão de um direito, nos termos do modelo de atribuição de um direito ao concessionário, o rendimento adicional relativo a este aumento é reconhecido uniformemente ao longo do período. Contudo, se o ativo representar um aumento do potencial de serviço como, por exemplo, no caso de se fazer uma nova faixa de tráfego, em vez de ser apenas uma repavimentação, seria apropriado reconhecer o rendimento respetivo de uma só vez no momento em que ocorrer.

f) No início do ano 3, o justo valor total da estrada é 1.050 euros, composto por dois ativos: a camada de base da estrada (940 euros) e o pavimento da estrada (110 euros).

g) A camada de base da estrada tem uma vida útil de 25 anos. A depreciação é feita usando o método das quotas constantes. A depreciação anual é de 38 euros (940/25). A depreciação do pavimento anual é de 18 euros (110/6). Não se prevê qualquer perda por imparidade na estrada durante todo o período da concessão.

h) A taxa de juro implícita no acordo de concessão de serviço específico para o ativo é de 6,18%.

i) Assume-se que todos os fluxos de caixa se fazem no final do período e que o valor temporal do dinheiro não é significativo.

j) No final do ano 10, o acordo de concessão de serviços terminará. Nessa altura o concessionário transfere a operação para o concedente.

k) A compensação total do concessionário nos três exemplos inclui cada uma das componentes do acordo de concessão de serviços e reflete os seus justos valores tal como explicitado na tabela seguinte:

Tabela 1: Componentes e justo valor do ativo de concessão

Componentes	Justo valor
Camada base da estrada	940
Pavimento da estrada	110
Total do justo valor da estrada	1.050
Valor da componente de prestação do serviço	12
Taxa de juro efetiva	6.18%

7.2 Exemplo 1: **Modelo do passivo financeiro**

O concedente faz pagamentos pré-determinados ao concessionário

7.2.1 Termos adicionais do acordo:

- Os termos do acordo exigem que o concedente pague 200 euros por ano ao concessionário, nos anos 3 a 10 para o concessionário colocar a estrada disponível ao público. O total a pagar (pagamento de 200 euros em cada um dos anos 3 a 10) reflete o justo valor de cada componente individual da Tabela 1 acima. Estes pagamentos destinam-se a cobrir o custo de construção da estrada, os custos operacionais anuais de 12 euros com a prestação do serviço, e o reembolso de 110 euros ao concessionário pela repavimentação da estrada no final do ano 8.

7.2.2 Impacto nas demonstrações financeiras

- O concedente reconhece inicialmente o ativo de concessão como ativo fixo tangível, pelo seu justo valor (1.050 euros), composto por duas componentes: 940 euros relativos à construção da camada de base da estrada e 110 euros relativos ao pavimento original da estrada. O ativo é reconhecido à medida que é construída a estrada: 525 euros no ano 1 e

525 euros no ano 2. A depreciação é feita anualmente (56 euros, composta por 38 euros para a camada de base e 18 euros para a superfície), a partir do ano 3.

- O concedente reconhece ainda um passivo financeiro pelo justo valor do ativo de concessão de serviços em construção, que é de 525 euros no final do primeiro ano. O passivo financeiro é acrescido no segundo ano pelos restantes 525 euros e pelos encargos financeiros (juros) sobre o saldo do passivo financeiro. A taxa de juro efetiva implícita a utilizar para o cálculo dos juros é de 6,18%. O passivo financeiro é mensurado subsequentemente ao custo amortizado, ou seja, o valor inicialmente reconhecido acrescido dos juros calculado pelo método de taxa de juro efetiva menos os reembolsos.

- A compensação pela repavimentação da estrada está incluída na série de pagamentos predeterminados (200 euros). Não há impactos diretos em caixa pela repavimentação. A entidade apenas reconhece esta repavimentação como um ativo quando este trabalho estiver realizado e reconhece o gasto de depreciação de 117/6=18 euros a partir do ano 9.

- A compensação pela manutenção e operação da estrada (12 euros) está incluída na série de pagamentos de 200 euros. Não há fluxos de caixa relacionados com este gasto que, de qualquer forma, o concedente deve registar como gasto.

7.2.3 Análise global dos fluxos de caixa, demonstração dos resultados e balanço

Análise dos efeitos nos fluxos de caixa

Ano	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Série de pagamentos	-	-	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1.600)
Fluxos de caixa líquidos	-	-	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1.600

Análise dos efeitos na demonstração de resultados

Ano	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Gasto de serviço	-	-	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(96)
Gasto de juros	-	(32)	(67)	(59)	(51)	(43)	(34)	(25)	(22)	(11)	(344)
Gasto de depreciação-camada base	-	-	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Gasto de depreciação - pavimento	-	-	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	-	-	(110)
Gasto de depreciação - Repavimentação	-	-	-	-	-	-	-	-	(18)	(19)	(37)
Total de gasto de depreciação	-	-	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Efeito nos resultados	-	(32)	(135)	(128)	(119)	(111)	(103)	(93)	(90)	(80)	(891)

Notas:

1. A depreciação do pavimento da estrada nos anos 3 a 8 corresponde à totalidade do valor reconhecido desta componente; a depreciação nos anos 9 e 10 reflete a depreciação da nova componente do ativo de concessão de serviço reconhecida no como ativo no ano 8;
2. O método de depreciação utilizado é o método da linha reta (quotas constantes).

NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

Análise dos efeitos no balanço

Ano	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ativo de concessão – camada base	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Ativo de concessão – pavimento original	-	110	92	73	55	37	18	-	-	-
Ativo de concessão – novo pavimento	-	-	-	-	-	-	-	110	92	73
Total do ativo de concessão de serviços	525	1.050	994	937	881	825	768	822	766	709
Caixa e Bancos	-	-	(200)	(400)	(600)	(800)	(1 000)	(1 200)	(1 400)	(1 660)
Passivo Financeiro	(525)	(1 082)	(961)	(832)	(695)	(550)	(396)	(343)	(177)	-
Resultados Transitados	-	32	167	295	414	525	628	721	811	891

Notas:

1. Neste exemplo, a repavimentação ocorre no ano 8, quando o pavimento inicial está todo depreciado. Se a repavimentação ocorresse mais cedo, o primeiro pavimento não estaria todo depreciado e teria de ser desreconhecido antes da nova componente ser reconhecida.
2. A nova componente do ativo de concessão de serviços é reconhecida no ano 8. A depreciação foi calculada para os anos 9 e 10.
3. O saldo da conta passivo financeiro aumenta no ano 8 pelo reconhecimento da nova componente de ativo de concessão de serviço.

Análise das alterações no passivo financeiro

Ano	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Saldo inicial	-	525	1.082	961	832	695	550	396	343	177
Passivo reconhecido simultaneamente com o ativo de concessão de serviços	525	525								
Gastos de juros a acrescer antes dos pagamentos serem feitos		32	-	-	-	-	-	-	-	-
Porção de pagamentos estipulados que reduzem o passivo	-	-	(121)	(129)	(137)	(145)	(154)	(163)	(166)	(177)
Passivo reconhecido com a repavimentação	-	-	-	-	-	-	-	110	-	-
Saldo final	525	1.082	961	832	695	550	396	343	177	-

De seguida apresenta-se uma proposta de registos e efetuar nos três primeiros anos:

NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

Ano 1

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Reconhecimento do ativo em curso e do passivo	453	Ativos tangíveis em curso	525	
	2702	Credores por contratos de concessão		525

Ano 2

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Reconhecimento do ativo em curso e do passivo	453	Ativos tangíveis em curso	525	
	2702	Credores por contratos de concessão		525
Reconhecimento dos juros	691	Juros suportados	32	
	2702	Credores por contratos de concessão		32
Reconhecimento do ativo de concessão (no fim do período)	430311	Infraestruturas rodoviárias - Camada de base da Estrada	940	
	430312	Infraestruturas rodoviárias - Pavimento	110	
	453	Ativos tangíveis em curso		1050

Ano 3

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Depreciação Camada de base da estrada	642	Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	38	
	4380	Depreciações acumuladas		38
Depreciação Pavimento	642	Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	18	
	4380	Depreciações acumuladas		18
Reconhecimento dos juros	691	Juros suportados - Infraestruturas de transporte e parques de estacionamento	67	
	2702	Credores por contratos de concessão		67
Reconhecimento dos gastos de serviço	6212	Fornecimentos e serviços externos- Infraestruturas de transporte e parques de estacionamento	12	
	2702	Credores por contratos de concessão		12
Pagamento da renda	2702	Credores por contratos de concessão	200	
	12X	Depósitos à ordem		200

NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

7.3 Exemplo 2: **Modelo da atribuição de um direito**

O Concedente dá um direito ao concessionário de receber as portagens dos condutores que utilizam a estrada

7.3.1 Termos adicionais do Acordo

- Os termos do acordo permitem ao concessionário cobrar portagens aos condutores que utilizem a estrada. O concessionário prevê que o número de veículos permanecerá constante ao longo da duração do acordo e que receberá portagens no valor de 200 euros, do ano 3 ao ano 10. O valor total de 200 euros (portagens em cada um dos anos 3 a 10) servirá para compensar o concessionário pelos justos valores das componentes indicadas na Tabela 1, e destina-se a cobrir o custo com a construção da estrada, os custos operacionais anuais de 12 euros e o reembolso ao concessionário pela repavimentação da estrada no ano 8 no valor de 110 euros.

7.3.2 Impacto nas demonstrações financeiras

- O concedente reconhece inicialmente o ativo de concessão de serviços como ativo fixo tangível pelo seu justo valor (total de 1.050 euros), composto por 940 euros relativos à construção da camada de base e 110 euros relativos ao pavimento. O ativo é reconhecido à medida que é construído: 525 euros no ano 1 e 525 euros no ano 2). A depreciação é feita anualmente por 56 euros, composta por 38 euros para a camada base da estrada e 18 euros para o pavimento, começando a ser usado no ano 3.

- Como contrapartida do ativo de concessão de serviços, o concedente reconhece um passivo nos termos da concessão de um direito ao concessionário de cobrar portagens de 200 euros nos anos 3 a 10. O passivo é reconhecido ao mesmo tempo que o ativo.

- O passivo é reduzido ao longo dos anos 3 a 10, à medida que o concedente reconhece o rendimento das portagens, porque se espera que o ativo de concessão prestará o serviço praticamente no mesmo período do contrato de concessão.

- A compensação ao concessionário pela repavimentação da estrada está incluída nas portagens que ele espera receber ao longo do período do acordo de concessão. Não há impacto direto nos fluxos de caixa relacionados com a repavimentação da estrada. No entanto, o concedente reconhece a repavimentação como um ativo quando o trabalho é realizado e reconhece o gasto de depreciação por 110/6 = 18 euros, a partir de ano 9.

- A compensação pela manutenção e operação da estrada (12 euros) está incluída no valor das portagens que o concessionário espera receber ao longo do período do acordo de concessão de serviço. Não há impacto nos fluxos de caixa relacionados com o serviço dado que o concedente não tem que pagar nada. Também não é reconhecido como gasto operacional, porque os justos valores do ativo e passivo inicialmente reconhecidos não incluem qualquer gasto de serviço para o concedente.

7.3.3 Análise global dos fluxos de caixa, demonstração dos resultados e balanço

Análise dos efeitos nos fluxos de caixa – Dado que neste exemplo não há qualquer pagamento ao concessionário, não há qualquer efeito nos fluxos de caixa.

NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

Análise dos efeitos na demonstração dos resultados

Ano	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Rendimento (redução do passivo)	-	-	145	145	145	145	145	145	145	145	1.160
Gasto de depreciação – camada base	-	-	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Gasto de depreciação – pavimento inicial	-	-	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	-	-	(110)
Gasto de depreciação – novo pavimento	-	-	-	-	-	-	-	-	(18)	(19)	(37)
Total de depreciação	-	-	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Efeito nos resultados líquidos	-	-	89	88	89	89	88	89	89	88	709

Notas:
1. A depreciação do pavimento original foi feita nos anos 3 a 8;
2. A depreciação do novo pavimento foi feita a partir do ano 9, sendo o seu reconhecimento no ano 8;
3. O rendimento (redução do passivo) incluiu o rendimento do passivo adicional (ver quadro seguinte);
4. O rendimento é reconhecido ao longo do período do acordo de concessão.

Análise dos efeitos no balanço

Ano	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ativo de concessão de serviços – camada de base	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Ativo de concessão de serviços – pavimento inicial	-	110	92	73	55	37	18	-	-	-
Ativo de concessão de serviços – pavimento novo	-	-	-	-	-	-	-	110	92	73
Total do ativo de concessão de serviços	525	1 050	994	937	881	825	768	822	766	709
Caixa e bancos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Passivo	(525)	(1.050)	(905)	(760)	(615)	(470)	(325)	(290)	(145)	-
Resultados Transitados	-	-	(89)	(177)	(266)	(355)	(443)	(532)	(621)	(709)

Notas:
1. Neste exemplo, a repavimentação ocorre como esperado no ano 8, quando o pavimento inicial já estava todo depreciado. Se a repavimentação ocorresse mais cedo, o primeiro pavimento não estaria todo depreciado e teria de ser desreconhecido antes da nova componente poder ser reconhecida.
2. A nova componente do ativo de concessão de serviços é reconhecida no ano 8. A depreciação foi calculada para os anos 9 e 10 (ver tabela anterior).
3. O saldo da conta do passivo cresce no ano 8 pelo reconhecimento da nova componente de ativo de concessão de serviço.

NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

Análise das alterações no passivo

Ano	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Saldo inicial	-	525	1.050	905	760	615	470	325	290	145
Passivo reconhecido simultaneamente com o ativo de concessão de serviços	525	525	-	-	-	-	-	-	-	-
Rendimento (redução do passivo)	-	-	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)
Passivo reconhecido com a repavimentação	-	-	-	-	-	-	-	110	-	-
Saldo final	525	1 050	905	760	615	470	325	290	145	-

De seguida apresenta-se uma proposta de registos e efetuar nos três primeiros anos:

Ano 1

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Reconhecimento do ativo em curso e do passivo (rendimentos a reconhecer)	453	Ativos tangíveis em curso	525	
	282402	Infraestruturas de transportes		525

Ano 2

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Reconhecimento do ativo em curso e do passivo (rendimentos a reconhecer)	453	Ativos tangíveis em curso	525	
	282402	Infraestruturas de transportes		525
Reconhecimento do ativo de concessão	430311	Infraestruturas rodoviárias em concessão – Camada de Base da Estrada	940	
	430312	Infraestruturas rodoviárias em concessão - Pavimento	110	
	453	Ativos tangíveis em curso		1.050

NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

Ano 3

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela depreciação Camada de base da estrada	642	Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	38	
	4380	Depreciações acumuladas		38
Pela depreciação Pavimento	642	Ativos fixos tangíveis	18	
	4380	Depreciações acumuladas		18
Pelo rendimento da concessão	282402	Infraestruturas de transportes	145	
	720502	Infraestruturas de transportes		145

7.4 Exemplo 3: **Modelo misto**

O Concedente faz uma série de pagamentos ao concessionário e adicionalmente dá-lhe o direito de receber as portagens dos condutores que utilizam a estrada

7.4.1 Termos adicionais do Acordo

- Os termos do acordo permitem ao concessionário cobrar portagens aos condutores que usam a estrada. O concessionário prevê que o número de veículos permanecerá constante ao longo do período do acordo e que receberá portagens no valor de 100 euros, em cada um dos 3 a 10 anos. O acordo também requer que o concedente faça uma série predeterminada de pagamentos para o concedente de 100 euros anualmente. O justo valor do direito de cobrar portagens e a série predeterminada de pagamentos são considerados em conjunto para compensar o concessionário.

7.4.2 Impacto nas demonstrações financeiras:

- O concedente reconhece inicialmente o ativo de concessão de serviços como um ativo fixo tangível pelo seu justo valor (1.050 euros totais, composto por 940 euros relacionados com a construção da camada base e de 110 euros relacionados com a construção do pavimento inicial). O ativo é reconhecido à medida que é construído: 525 euros no ano 1 e 525 euros no ano 2. A depreciação é feita anualmente no valor de 56 euros sendo composta de duas parcelas: 38 euros para a camada de base e 18 euros para o pavimento, começando no ano 3.

- Como contrapartida do ativo de concessão de serviço, o concedente reconhece tanto um passivo relativo ao direito concedido ao concessionário de cobrar portagens de 100 euros nos anos 3 a 10, como um passivo financeiro relativo à série de pagamentos de 100 euros nos anos 3 a 10. O passivo e o passivo financeiro são reconhecidos à medida que o ativo é construído: 525 euros no final do primeiro ano. O passivo e o passivo financeiro são acrescidos no ano 2 não só pelo valor adicional de construção como também pelo valor dos juros relativos ao saldo do passivo financeiro.

- A obrigação do concedente relacionada com o direito concedido ao concessionário de cobrar portagens e os pagamentos predeterminados são considerados como duas

componentes separadas. Portanto, neste acordo é necessário separar o passivo relativo à concessão do direito ao concessionário do passivo financeiro relacionado com a série de pré-pagamentos.

- O passivo de 525 euros (reconhecido uniformemente no final do ano 1 e 2) é reduzido ao longo dos anos 3 a 10, quando o concedente reconhece o rendimento à medida que as portagens são recebidas no período do contrato e o ativo é capaz de proporcionar benefícios de serviço.

- O concedente reconhece inicialmente um passivo financeiro pelo justo valor igual a metade do justo valor do ativo (525 euros), reconhecido uniformemente no final dos anos 1 e 2; é também reconhecido um passivo relativo à concessão de um direito ao concessionário pela outra metade do justo valor do ativo (525 euros). O passivo financeiro também é aumentado no final do ano 2 pelos juros a cobrar pelo concessionário sobre o saldo da dívida ao concessionário. Uma vez que a quantidade de pagamentos predeterminados é conhecido, o concedente é capaz de determinar a redução do seu passivo. Os juros calculados à taxa de juro implícita de 6,18% são reconhecidos anualmente. O passivo financeiro é, posteriormente, mensurado pelo custo amortizado, isto é, o montante inicialmente reconhecido mais os juros sobre esse montante calculado utilizando o método da taxa de juro efetiva menos os reembolsos.

- O concessionário é compensado pela repavimentação da estrada (110 euros) quer através das portagens que espera receber ao longo do período do acordo de concessão de serviços, quer através da série de pagamentos pré-determinados (isto é, 50% de cada). Não há impacto direto nos fluxos de caixa relacionados com a repavimentação da estrada. No entanto, o concedente reconhece a repavimentação como um ativo quando o trabalho é realizado e reconhece o gasto da depreciação no valor de 110/6 = 18 euros, a partir do nono ano.

- O concessionário é compensado pela manutenção e operação da estrada (no montante de 12 euros) também através das portagens que espera receber ao longo do período do contrato de concessão e da série de pagamentos predeterminada (isto é, em 50% cada). Não há impacto direto nos fluxos de caixa relacionados com este gasto. No entanto, o concedente reconhece um gasto anualmente pela parcela da remuneração do concessionário relacionada com o serviço através dos pagamentos pré-determinados (6 euros). Não há qualquer impacto financeiro relativo aos restantes 6 euros deste gasto de serviço. Este gasto não é reconhecido porque neste modelo não é incluído o gasto dos serviços do concessionário.

- De seguida apresentam-se os registos e efetuar para os três primeiros anos (nos anos seguintes seriam idênticos) do acordo de concessão:

Ano 1

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reconhecimento do ativo em curso e dos passivos	453	Ativos tangíveis em curso	525	
	282402	Infraestruturas de transportes		263
	2702	Credores por contratos de concessão		262

NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

Ano 2

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reconhecimento do ativo em curso e dos passivos	453	Ativos tangíveis em curso	525	
	282402	Infraestruturas de transportes		262
	2702	Credores por contratos de concessão		263
Pelo reconhecimento dos juros	691	Juros suportados	16	
	2702	Credores por contratos de concessão		16
Pelo reconhecimento do ativo de concessão	430311	Infraestruturas rodoviárias em concessão- Camada de Base da Estrada	940	
	430312	Infraestruturas rodoviárias em concessão- Pavimento	110	
	453	Ativos tangíveis em curso		1 050

Ano 3

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela depreciação Camada de base da estrada	642	Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	38	
	4380	Depreciações acumuladas		38
Pela depreciação Pavimento	642	Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	18	
	4380	Depreciações acumuladas		18
Pelo reconhecimento dos juros	691	Juros suportados	33	
	2702	Credores por contratos de concessão		33
Pelo reconhecimento dos gastos de serviço	6212	Infraestruturas de transporte e parques de estacionamento	6	
	2702	Credores por contratos de concessão		6
Pelo rendimento da concessão	282402	Infraestruturas de transportes	73	
	720502	Infraestruturas de transportes		73
Pelo pagamento da renda	2702	Credores por contratos de concessão	100	
	12X	Depósitos à ordem		100

NCP 6 – Locações

1. Introdução

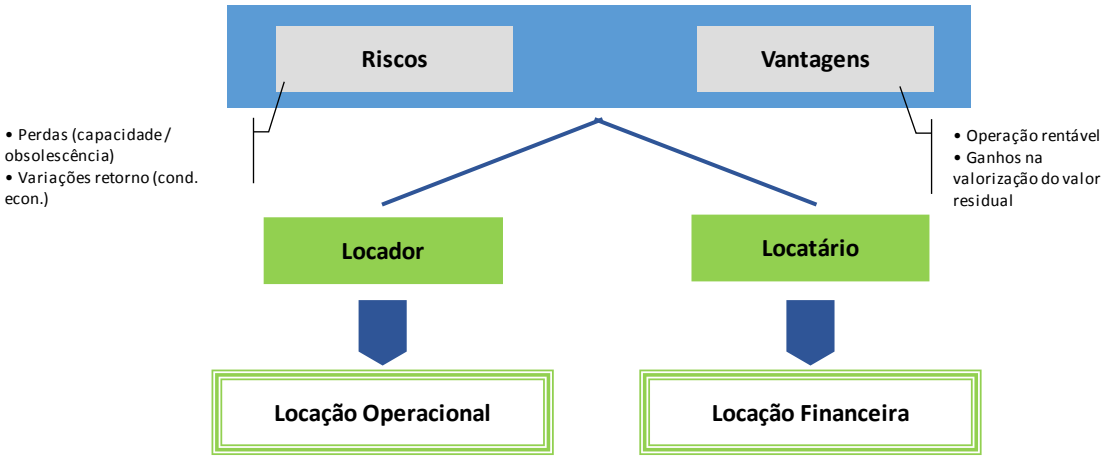
1.1 Esta Norma estabelece o tratamento contabilístico a aplicar às locações financeiras e operacionais:

- Quer do ponto de vista do locatário;
- Quer do ponto de vista do locador.

1.2 Aplica-se quer a bens do domínio público quer privado e incluem bens do património histórico, artístico, cultural ou ambiental.

2. Classificação das locações

2.1 Para uma locação ser classificada como locação financeira ou locação operacional deve determinar-se se os riscos e vantagens inerentes à propriedade do bem locado permanecem no locador ou são transferidos para o locatário. Esquematicamente, temos:

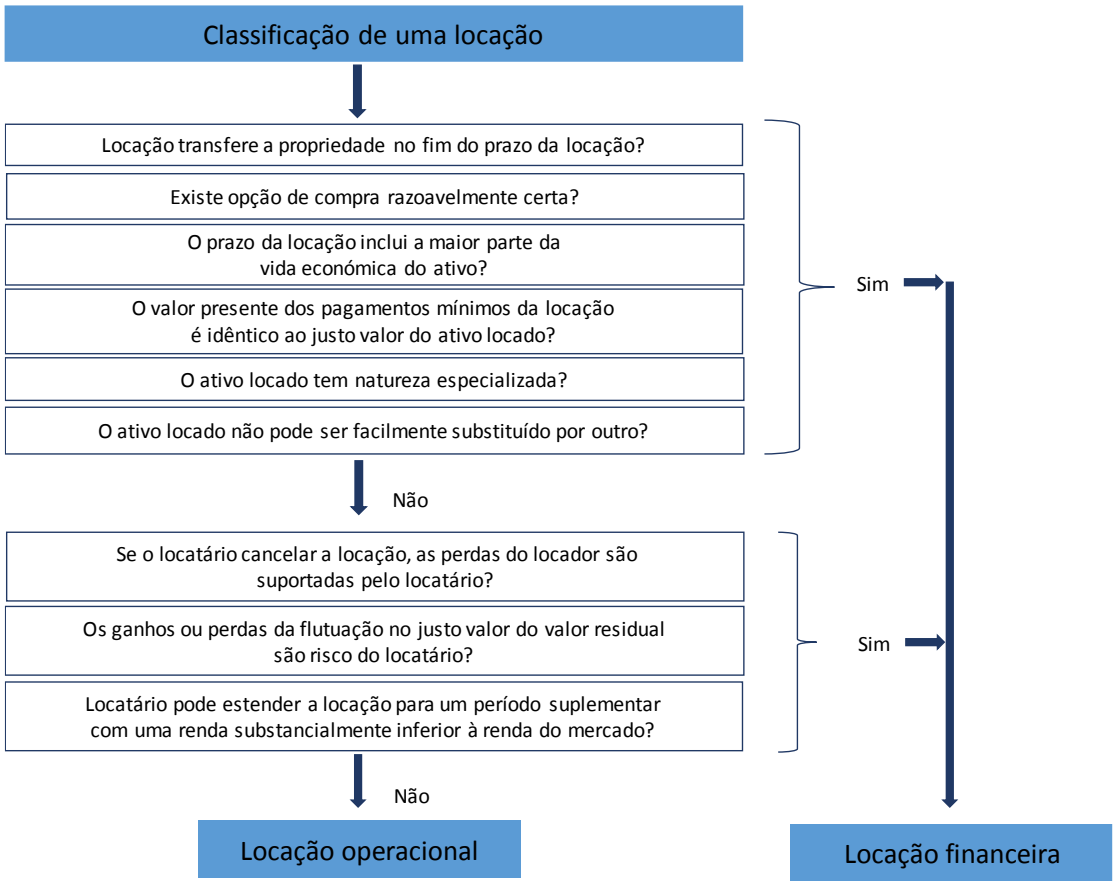


2.2 Isto é, se os riscos (que incluem a possibilidade de ocorrência de perdas por capacidade ociosa ou por obsolescência) e as vantagens (expectativa de potencial de serviço, rentabilidade e de ganhos na realização do bem) permanecerem no locador a locação é classificada como locação operacional. Se forem transferidos para o locatário, a locação é classificada como locação financeira.

2.3 A classificação de uma locação em operacional ou financeira é feita mais em função da substância da transação do que da forma contratual do acordo. Apesar disso, a NCP 6 identifica alguns fatores, não exaustivos, que podem ser tidos em conta na determinação da classificação de uma locação como locação financeira.

2.4 O esquema seguinte, mostra como tal classificação pode ser decidida (os fatores indicados podem ser considerados isoladamente ou combinados uns com outros) – ver parágrafos 11 e 12 da NCP 6:

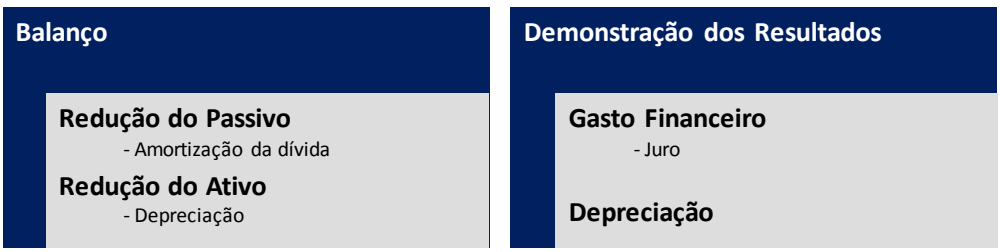
NCP 6 – Locações



3. Locações financeiras – perspetiva do locatário

3.1 Conforme refere o parágrafo 24 da NCP 6, os locatários devem, no início da locação, reconhecer os bens adquiridos através de locações financeiras como ativos e as respetivas obrigações como passivos, e devem mensurá-los pela menor quantia entre o justo valor do bem locado e o valor presente dos pagamentos mínimos de locação. Os pagamentos mínimos de locação correspondem a uma renda composta por um elemento de capital e um elemento de juro.

3.2 Após o reconhecimento e mensuração inicial, a mensuração subsequente do passivo é afetada pelo pagamento das rendas (parte de capital) e a mensuração subsequente do ativo é afetada pela depreciação do bem. Em termos esquemáticos, o efeito no balanço e na demonstração dos resultados é o seguinte:



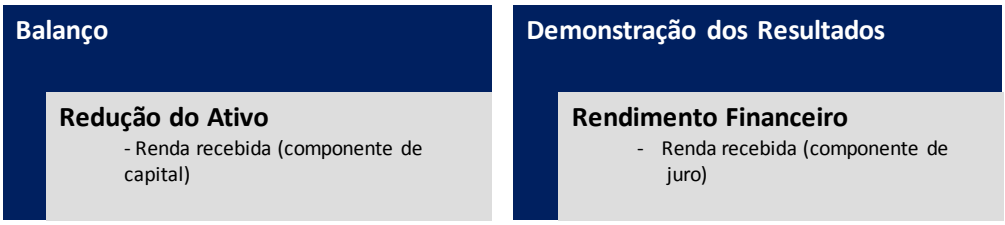
NCP 6 – Locações

3.3 No ponto 8 abaixo apresentamos um exemplo de contabilização de uma locação financeira na perspetiva do locatário.

4. Locações financeiras – perspetiva do locador

4.1 Conforme refere o parágrafo 38 da NCP 6, os locadores devem, no início da locação, reconhecer como ativo as rendas de locação a receber dos locatários e mensurá-los pela quantia do investimento líquido na locação.

4.2 Após o reconhecimento e mensuração inicial, a mensuração subsequente do ativo é afetada pelo recebimento das rendas (componente de capital), e simultaneamente deve ser reconhecida a componente do juro como um rendimento do período. Em termos esquemáticos, o efeito no balanço e na demonstração dos resultados é o seguinte:



5. Locações operacionais – perspetiva do locatário

5.1 Nas locações operacionais os riscos e vantagens do bem locado permanecem no locador. Assim, as rendas devidas ao locador devem ser reconhecidas e mensuradas pelo locatário como um gasto do período a que dizem respeito, geralmente numa base linear durante o prazo da locação.

6. Locações operacionais – perspetiva do locador

6.1 Dado que nas locações operacionais os riscos e vantagens do bem locado permanecem no locador, este deve reconhecer o ativo locado no seu balanço tendo em conta a natureza do ativo (na rubrica respetiva de ativos fixos tangíveis ou ativos intangíveis). A mensuração subsequente destes ativos segue os requisitos das respetivas normas (NCP 5 e NCP3, respetivamente).

6.2 Relativamente às rendas devidas pelo locatário, devem ser reconhecidas e mensuradas pelo locador como um rendimento do período a que dizem respeito, geralmente numa base linear durante o prazo da locação.

7. Venda seguida de locação

7.1 Uma venda seguida de locação geralmente acontece quando o detentor de um ativo se quer financiar dando o ativo como garantia. As operações de venda e locação são simultâneas e interdependentes podendo delas resultar ou uma locação financeira ou uma locação operacional dependendo dos acordos estabelecidos.

7.2 Se resultar uma locação financeira, qualquer excedente entre o produto da venda e a quantia escriturada do ativo deve ser diferida no balanço e considerada rendimento durante o prazo de locação. O ativo locado permanece no balanço pela quantia que estava escriturada, a menos que o seu justo valor seja inferior caso em que deve ser reconhecida a respetiva imparidade.

NCP 6 – Locações

7.3 Se resultar uma locação operacional, o ativo é desreconhecido pelo que qualquer ganho ou perda deve ser reconhecido em função das circunstâncias indicadas no parágrafo 56 desta Norma e que se resumem nos quadros seguintes:

Preço de venda ao justo valor	Quantia escriturada igual ao justo valor	Quantia escriturada inferior ao justo valor	Quantia escriturada superior ao justo valor
Ganho	Não há ganho	Reconhecer o ganho de imediato	Não há ganho
Perda	Não há perda	Não há perda	Reconhecer a perda de imediato

Preço de venda inferior ao justo valor	Quantia escriturada igual ao justo valor	Quantia escriturada inferior ao justo valor	Quantia escriturada superior ao justo valor
Ganho	Não há ganho	Reconhecer o ganho de imediato	(1)
Perda não compensada por futuros pagamentos abaixo do mercado	Reconhecer a perda de imediato	Reconhecer a perda de imediato	(1)
Perda compensada por futuros pagamentos abaixo do mercado	Diferir a perda e reconhecê-la nos resultados durante o período de uso do ativo	Diferir a perda e reconhecê-la nos resultados durante o período de uso do ativo	(1)

(1) Se o justo valor no momento da venda for inferior à quantia escriturada do ativo, deve ser imediatamente reconhecida uma perda igual à diferença entre as duas quantias

Preço de venda superior ao justo valor	Quantia escriturada igual ao justo valor	Quantia escriturada inferior ao justo valor	Quantia escriturada superior ao justo valor
Ganho	Diferir o ganho e reconhecê-lo nos resultados durante o período de uso do ativo	Diferir o ganho e reconhecê-lo nos resultados durante o período de uso do ativo	Diferir o ganho e reconhecê-lo nos resultados durante o período de uso do ativo
Perda	Não há perda	Não há perda	(1)

NCP 6 – Locações

8. Exemplo da contabilização de uma locação financeira – perspetiva do locário

8.1 O município BETA, no âmbito da atividade de transporte escolar, celebrou em 1 de março de 2017 um contrato de locação relativo a uma carrinha específica, com capacidade para 20 lugares, para a prestação de serviços de transporte, conhecendo-se a seguinte informação relativamente a este contrato:

Justo valor	50 000 euros
Renda (sem IVA)	10 500 euros
Periodicidade	anual, antecipada
Número de rendas	5
Início da locação	01/03/2017
Início do prazo de locação	01/06/2017
Valor residual	5 000 euros
Vida útil (anos)	4

8.2 Ao valor das rendas acresce IVA à taxa legal em vigor e o valor residual para efeitos de depreciação, nos termos da NCP 5, é simbólico.

8.3 No início da locação, considerando que a locação transfere para o locatário os riscos e as vantagens inerentes à propriedade da carrinha, conjugado com o parágrafo 11 da NCP 6, procedeu-se à classificação da mesma como **locação financeira**.

8.4 O município irá, com elevada probabilidade, exercer no final do prazo de locação (em 01/07/2021), a opção de compra pelo valor residual.

8.5 Classificado este contrato como uma locação financeira para efeitos contabilísticos, mostra-se necessário reconhecer os ativos e passivos associados, nos termos do parágrafo 24 da NCP 6.

8.6 Para o efeito, é necessário calcular o valor presente dos pagamentos mínimos da locação, utilizando a taxa de juro implícita na locação (TJIL). Para isso, é necessário resolver a seguinte equação:

$$50.000 = 10.500 + \sum_{i=1}^{4} \frac{10.500}{(1+TJIL)^i} + \frac{5.000}{(1+TJIL)^5}$$

obtendo-se uma TJIL = 6,62%

8.7 A obtenção da TJIL pode efetuar-se com recurso ao Excel através da função de cálculo da Taxa Interna de Rentabilidade (TIR).

8.8 Conhecendo-se a TJIL, procede-se à elaboração do seguinte plano financeiro associado ao contrato de locação:

NCP 6 – Locações

Renda		Capital em dívida no início do período	Renda paga		Juro	IVA	Capital em dívida no fim do período	Amortização capital
Data	N.º	[1]	[2]	[3]=[1]-[2]	[4]=[3]x6,62%	[2] x 23%	[5]=[3]+[4]	[1]-[5]
01/06/2017	1	50 000	10 500,00	39 500,00	2 615,65	2 415,00	42 115,65	7 884,35
01/06/2018	2	42 116	10 500,00	31 615,65	2 093,56	2 415,00	33 709,21	8 406,44
01/06/2019	3	33 709	10 500,00	23 209,21	1 536,89	2 415,00	24 746,10	8 963,11
01/06/2020	4	24 746	10 500,00	14 246,10	943,36	2 415,00	15 189,47	9 556,64
01/06/2021	5	15 189	10 500,00	4 689,47	310,53	2 415,00	5 000,00	10 189,47

8.9 De referir que o capital em dívida após o pagamento da 5.ª renda corresponde ao valor residual não garantido. Este valor residual é substancialmente inferior ao justo valor que se espera ter a carrinha no final do contrato, donde se conclui que a opção de compra pelo valor residual será exercida nessa data.

8.10 A TJIL é utilizada para calcular o valor presente dos pagamentos mínimos da locação (VPPML), conforme acima se referiu, nos seguintes termos:

$$VPPML = 10\,500 + \sum_{i=1}^{4} \frac{10\,500}{(1+6{,}62\%)^{i}} + \frac{5\,000}{(1+6{,}62\%)^{5}}$$

resultando um valor de 50.000 euros.

8.11 Os registos contabilísticos a efetuar seriam:

Reconhecimento inicial

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Começo da locação	4342	Transportes rodoviários	50 000	
	25135	Viaturas e outro material de transporte		50 000

Em 01/06/2017

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
	25135	Viaturas e outro material de transporte	4 884	
	69125	Viaturas e outro material de transporte	1 526	
Renda nº 1	2812	Diferimentos – juros antecipados	1 090	
	68121	IVA suportado não dedutível	2 415	
	12X	Depósitos à ordem		12 915

1 526 = 2 615,65/360*210
1 090 = 2 615,65/360*150
12 915 = 10 500 x 1,23

NCP 6 – Locações

A imputação dos juros pagos antecipadamente aos períodos a que correspondem os gastos teve por base um ano com 360 dias.

Em 31/12/2017

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Depreciação	642	Ativos fixos tangíveis	7 292	
	438	Depreciações cumuladas		7 292

Depreciação anual = 50 000/4 = 12 500
Depreciação em 2017 = 12 500/12*7 meses
7 292 = 12 500/12*7

De referir que, devido à necessidade do encerramento mensal da contabilidade, as depreciações devem ser registadas todos os meses, não o sendo aqui para efeitos de simplificação.

Em 01/06/2018

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Renda nº 2	25135	Viaturas e outro material de transporte	8 407	
	69125	Viaturas e outro material de transporte	1 221	
	2812	Diferimentos – juros antecipados	872	
	68121	IVA suportado não dedutível	2 415	
	12X	Depósitos à ordem		12 915

1 221 = 2 093,56/360*210
872 = 2 093,56/360*150
12 915 = 10 500 x 1,23

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Anulação do gasto diferido	69125	Viaturas e outro material de transporte	1 090	
	2812	Diferimentos – juros antecipados		1 090

Relativamente à imputação dos gastos diferidos a gastos do período, a mesma deverá ser feita mensalmente, dada a necessidade de encerramento da contabilidade atrás referida, sendo que no caso em apreço a imputação é efetuada no final do período objeto de diferimento somente com o intuito de simplificação.

Em 31/12/2018

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Depreciação	642	Ativos fixos tangíveis	12 500	
	438	Depreciações cumuladas		12 500

NCP 6 – Locações

Em 01/06/2019

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Renda nº 3	25135	Viaturas e outro material de transporte	8 963	
	69125	Viaturas e outro material de transporte	897	
	2812	Diferimentos – juros antecipados	640	
	68121	IVA suportado não dedutível	2 415	
	12X	Depósitos à ordem		12 915

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Anulação do gasto diferido	69125	Viaturas e outro material de transporte	872	
	2812	Diferimentos – juros antecipados		872

Em 31/12/2019

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Depreciação	642	Ativos fixos tangíveis	12 500	
	438	Depreciações cumuladas		12 500

Em 01/06/2020

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Renda nº 4	25135	Viaturas e outro material de transporte	9 557	
	69125	Viaturas e outro material de transporte	550	
	2812	Diferimentos – juros antecipados	393	
	68121	IVA suportado não dedutível	2 415	
	12X	Depósitos à ordem		12 915

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Anulação do gasto diferido	69125	Viaturas e outro material de transporte	640	
	2812	Diferimentos – juros antecipados		640

Em 31/12/2020

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Depreciação	642	Ativos fixos tangíveis	12 500	
	438	Depreciações cumuladas		12 500

NCP 6 – Locações

Em 01/06/2021

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Renda nº 5	25135	Viaturas e outro material de transporte	10 190	
	69125	Viaturas e outro material de transporte	181	
	2812	Diferimentos – juros antecipados	129	
	68121	IVA suportado não dedutível	2 415	
	12X	Depósitos à ordem		12 915

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Anulação do gasto diferido	69125	Viaturas e outro material de transporte	393	
	2812	Diferimentos – juros antecipados		393

Em 01/07/2021

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Valor residual	25135	Viaturas e outro material de transporte	5 000	
	68121	IVA suportado não dedutível	1 150	
	12X	Depósitos à ordem		6 150

Nos primeiros cinco meses de 2022 deverá imputar-se a gastos os juros diferidos em 2021 correspondentes a cinco meses de 2022.

NCP 7 – Custos de Empréstimos Obtidos

1. Introdução

1.1 Esta Norma estabelece os princípios para o reconhecimento dos encargos associados aos empréstimos obtidos por uma entidade, por exemplo, juros, encargos financeiros relativos a locações financeiras e diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira se consideradas como um ajustamento do custo dos juros.

2. Reconhecimento

2.1 Os custos de empréstimos obtidos são, por regra, reconhecidos como um gasto do período a que dizem respeito independentemente do tipo, natureza e finalidade dos empréstimos.

2.2 Porém, nos casos em que os empréstimos sejam contraídos para financiar a aquisição, construção ou produção de um determinado ativo (um ativo que se qualifica), então os custos com esses empréstimos devem ser capitalizados como parte do custo dos ativos que financiam.

2.3 O parágrafo 2 da NCP 7 define ativo que se qualifica aquele que necessita de um período de tempo substancial para ficar disponível para o uso pretendido e dá exemplos desse tipo de ativos.

3. Capitalização

3.1 Quando são contraídos empréstimos específicos para financiar a aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica, os encargos com esses empréstimos são geralmente imputados integralmente ao custo do ativo financiado. Os encargos totais do empréstimo específico são capitalizados juntamente com o ativo.

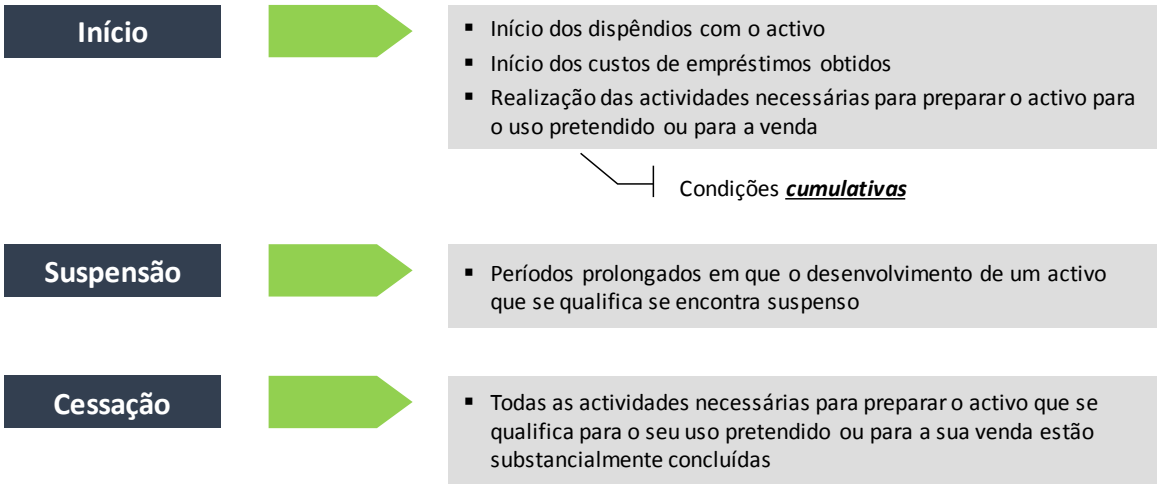
3.2 Quando são contraídos empréstimos gerais e uma parte desses empréstimos é destinado a financiar a aquisição, construção ou produção de um ativo, é necessário determinar qual a parte dos encargos com esses empréstimos que devem ser imputados ao custo do ativo financiado. Para isso, deve ser apurada uma taxa de capitalização que deve corresponder à média ponderada dos custos dos empréstimos contraídos pela entidade que estejam em saldo durante o período. Ver exemplo no ponto 5 abaixo.

4. Início, suspensão e cessação da capitalização

4.1 Os parágrafos 15 a 23 da NCP 7, prescrevem as condições para o início, suspensão e cessação da capitalização dos custos de empréstimos obtidos.

4.2 Em termos esquemáticos podem ser apresentadas como segue:

NCP 7 – Custos de Empréstimos Obtidos



5. Exemplo de capitalização de custos de empréstimos obtidos

5.1 Introdução

Uma Autarquia delibera, em 20X6, fazer um parque industrial para atrair novos investimentos e negócios locais. Está previsto que a construção dure cerca de 30 meses até o parque estar pronto a ser utilizado.

O custo estimado do parque é de 1,5 milhões de euros e será financiado da seguinte forma:

- Subsídio da União Europeia: 400 mil de euros;
- Recursos próprios: 1,1 milhões de euros

A construção inicia-se em fevereiro de 20X7. O subsídio é integralmente recebido antes do início da construção (para efeitos de simplificação este subsídio é uma transação sem contraprestação cujas especificações não têm condições).

O total de juros relativos aos financiamentos obtidos pela Autarquia, o total de dispêndios neste investimento e o total de dispêndios efetuados durante o período de construção são os seguintes:

	20X7	20X8	20X9
Total dos financiamentos gerais obtidos	1 200 000	1 500 000	750 000
Taxa de juto anual	4%	4%	4,5%
Total de juros dos financiamentos obtidos	48 000	60 000	30 000
Total de dispêndios no parque industrial	500 000	650 000	350 000
Total dos investimentos de capital efetuados pela Autarquia	850 000	900 000	500 000

NCP 7 – Custos de Empréstimos Obtidos

A obra é concluída em finais de junho de 20X9 em condições de utilização.

5.2 As quantias que se apuram estão resumidas no quadro seguinte.

Cálculo da taxa média e imputação do gasto em função do prazo decorrido da obra	% não subsidiada	Juro a capitalizar
20X7 (11 meses)		
48 000*(500 000/850 000)*11/12 = 25 882	73,33%	18 979
20X8 (12 meses)		
60 000*(650 000/900 000)*12/12 = 43 333	73,33%	31 776
20X8 (12 meses)		
33 750*(350 000/500 000)*6/12 = 11 813	73,33%	8 662

NCP 8 – Propriedades de Investimento

1. Introdução

1.1 Esta Norma prescreve o tratamento contabilístico das propriedades de investimento, incluindo:

- Na contabilidade dos locatários, sobre a mensuração de propriedades de investimento detidas segundo uma locação financeira; e
- Na contabilidade dos locadores, sobre a mensuração de propriedades de investimento disponibilizadas a um locatário segundo uma locação operacional.

1.2 Uma propriedade de investimento é:

- um terreno; ou
- um edifício ou parte de um edifício; ou
- ambos,

que são detidos para gerar rendimento através de rendas e/ou para valorizar.

2. Natureza das propriedades de investimento

2.1 Existe um conjunto de circunstâncias em que as entidades do setor público podem deter propriedades para obter rendas e para valorização do capital investido. Por exemplo, uma entidade do setor público pode deter e gerir uma carteira de propriedades do Estado numa base comercial. Neste caso, as propriedades detidas pela entidade, que não sejam propriedade detidas para revenda no decurso normal das operações, satisfaz a definição de uma propriedade de investimento.

2.2 Outras entidades do setor público podem também deter propriedades para obter rendas ou para valorização, e usar o dinheiro gerado para financiar as suas outras atividades (prestação de serviços). Por exemplo, uma universidade pode possuir um edifício com a finalidade de o locar numa base comercial a terceiros externos para gerar fundos, em vez de produzir ou fornecer bens e serviços. Esta propriedade também satisfaz a definição de propriedade de investimento.

2.3 Como referido acima, uma propriedade de investimento é detida para obter rendas ou para valorização do investimento ou para ambas as finalidades. Assim, uma propriedade de investimento gera fluxos de caixa largamente independentes dos outros ativos detidos por uma entidade. Isto distingue a propriedade de investimento de outros terrenos ou edifícios controlados por entidades do setor público, incluindo as propriedades ocupadas pelo titular.

2.4 A produção ou fornecimentos de bens ou serviços (ou o uso de propriedade para fins administrativos) podem também gerar fluxos de caixa. Por exemplo, uma entidade pode deter um edifício para fornecer bens e prestar serviços aos utilizadores em troca da recuperação total ou parcial do custo. Porém, o edifício é detido para produzir bens ou prestar serviços e os fluxos de caixa são atribuíveis não só ao edifício, mas também a outros ativos usados no processo de produção de bens ou fornecimento de serviços. A NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis aplica-se a propriedades ocupadas pelo titular.

NCP 8 – Propriedades de Investimento

2.5 Apresentam-se a seguir exemplos de propriedades de investimento:

- Terreno detido por uma autarquia para valorização do capital que pode ser vendido num momento vantajoso no futuro.

- Terreno detido para um uso futuro atualmente indeterminado. Se uma entidade não tiver determinado que usará o terreno como propriedade ocupada pelo titular, incluindo ocupação para prestar serviços tais como os proporcionados por parques nacionais a gerações correntes e futuras, ou para venda a curto prazo no decurso normal das operações, o terreno é considerado como estando detido para valorização de capital.

- Edifício propriedade da entidade (ou detido pela entidade segundo uma locação financeira) e locado segundo uma ou mais locações operacionais numa base comercial.

- Uma propriedade que está a ser construída ou desenvolvida para uso futuro como propriedade de investimento.

2.6 Apresentam-se a seguir exemplos de itens que não são propriedades de investimento e, por isso, não estão no âmbito desta Norma:

- Propriedade detida para venda no decurso normal das operações ou em construção ou desenvolvimento para venda (ver NCP 10 - Inventários). Por exemplo, uma entidade pública pode ter como atividade principal ou complementar a compra e venda de propriedades com o objetivo da sua alienação subsequente no futuro próximo ou para desenvolvimento para revenda sendo tais propriedades classificadas como inventário. Um departamento de habitação social pode por rotina vender parte do seu inventário de casas no decurso normal das suas operações em resultado de alterações demográficas, caso em que a existência de casas detidas para venda é classificada como inventário.

- Propriedade ocupada pelo titular (ver NCP 5) incluindo, propriedade detida para uso futuro como propriedade ocupada pelo titular, propriedade detida para desenvolvimento futuro e subsequente uso como propriedade ocupada pelo titular, propriedade ocupada por empregados tal como habitações para militares (quer os militares paguem ou não uma renda a preços de mercado) e propriedade ocupada pelo titular aguardando alienação.

- Propriedade que seja locada a uma outra entidade segundo uma locação financeira.

- Propriedade detida para prestar um serviço social, mas que também gera influxos de caixa. Por exemplo, um departamento de habitação pode deter um grande inventário de casas usadas para proporcionar habitação a famílias de baixo rendimento a rendas abaixo do mercado. Nesta situação, a propriedade é detida para prestar serviços de habitação e não para obter rendas ou valorização de capital, e o rendimento gerado pelas rendas é inerente aos objetivos que estão na base da detenção da propriedade. Esta propriedade não é considerada uma propriedade de investimento e seria contabilizada de acordo com a NCP 5.

- Propriedade detida para fins estratégicos que seria contabilizada de acordo com a NCP 5.

NCP 8 – Propriedades de Investimento

2.7 Em alguns casos, as entidades do setor público detêm propriedades que compreendem:

- uma parte que é detida para obter rendas ou para valorização e não para proporcionar serviços, e
- uma outra parte que é detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas.

Por exemplo, um hospital ou uma universidade podem possuir um edifício, parte do qual é usado para fins administrativos, e parte é locado numa base comercial. Se estas partes puderem ser vendidas separadamente (ou locadas separadamente segundo uma locação financeira), uma entidade contabiliza-as separadamente. Se as partes não puderem ser vendidas separadamente, a propriedade é propriedade de investimento apenas se a parte detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos for insignificante.

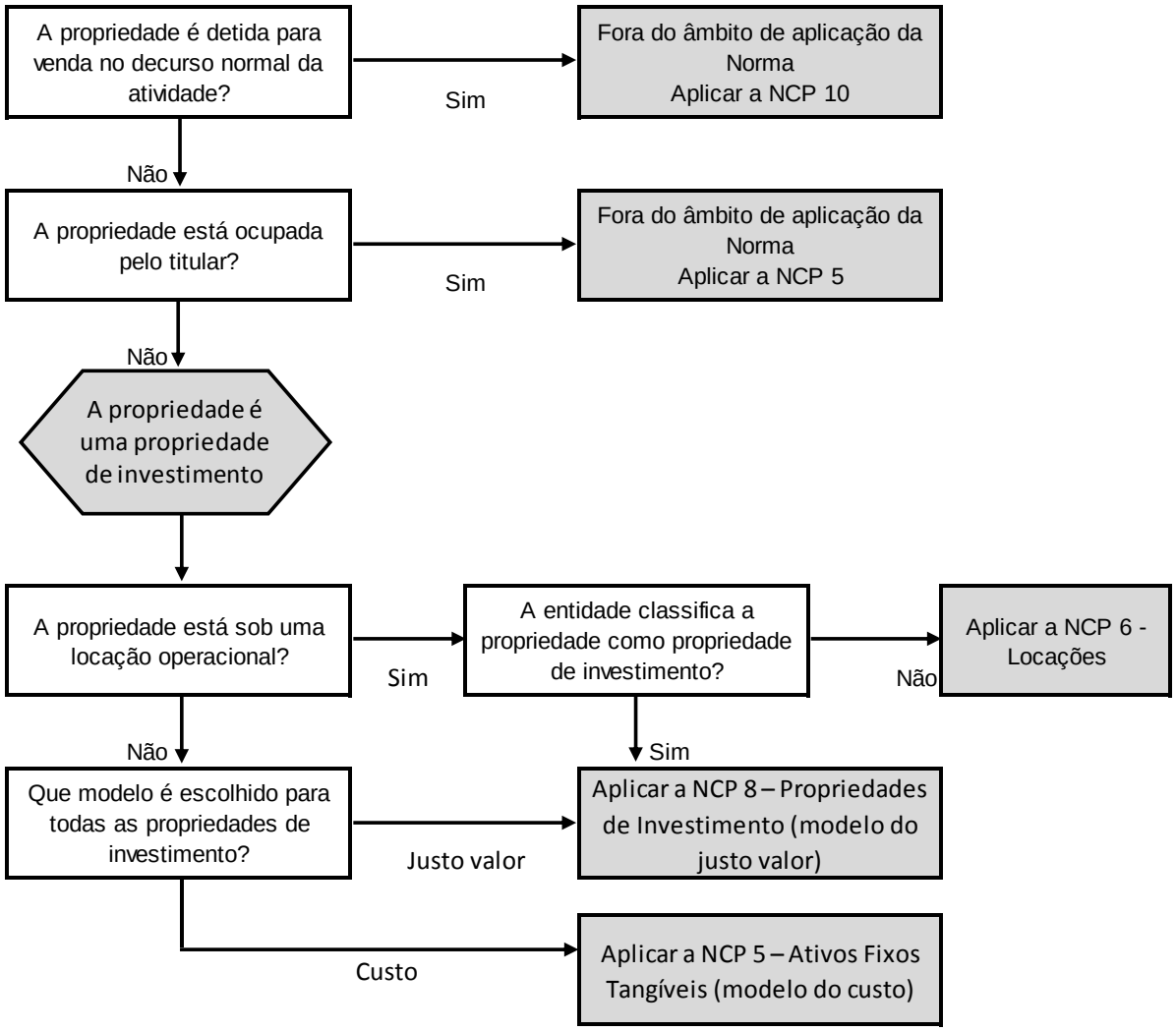
2.8 Noutros casos, uma entidade presta serviços acessórios aos ocupantes da propriedade que detém. Uma entidade trata tal propriedade como propriedade de investimento se os serviços forem um componente insignificante do acordo integral. Um exemplo é quando uma entidade possui um edifício de escritórios que é detido exclusivamente para arrendar numa base comercial, e também presta serviços de segurança e manutenção aos locatários do edifício.

2.9 Noutros casos, os serviços prestados são um componente significativo. Por exemplo, uma entidade pode possuir um hotel ou estalagem cujos serviços proporcionados aos hóspedes são um componente significativo do acordo como um todo. Por isso, um hotel ou estalagem gerida pelo titular é propriedade ocupada pelo titular, e não propriedade de investimento.

2.10 Noutros casos ainda, uma entidade possui propriedades que são locadas à entidade que controla ou a uma outra entidade controlada e ocupadas por elas. Nas demonstrações financeiras consolidadas que incluam ambas as entidades, a propriedade não se qualifica como propriedade de investimento porque a propriedade é ocupada pelo titular na perspetiva da entidade económica global (grupo público). Porém, na perspetiva da entidade individual que a detém, a propriedade é classificada como propriedade de investimento se satisfizer a definição do parágrafo 7 da Norma. Por isso, o locador trata a propriedade como propriedade de investimento nas suas demonstrações financeiras individuais.

NCP 8 – Propriedades de Investimento

Árvore de decisão ilustrativa da determinação da Norma a aplicar



NCP 9 – Imparidade de Ativos

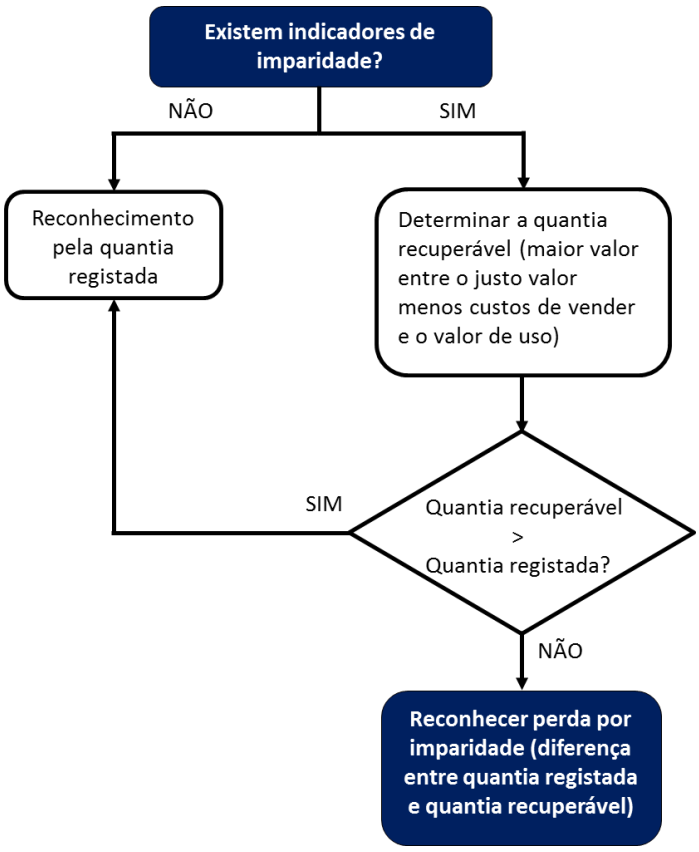
1. Introdução

1.1 Esta Norma trata dos procedimentos que uma entidade deve seguir para determinar se um ativo está em imparidade, como fazer testes de imparidade e como reconhecer uma perda por imparidade e uma reversão de uma perda por imparidade. Alguns ativos, tais como os inventários e os ativos financeiros, têm a matéria da perda por imparidade abordada nas respetivas normas. A NCP 9 trata especialmente da imparidade relativa a ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis mensurados ao custo.

1.2 Os benefícios económicos ou potencial de serviço proporcionados por um ativo vão reduzindo sistematicamente em função do seu uso estimado. Essa redução é reconhecida através das depreciações e amortizações. Qualquer outra perda adicional desses benefícios económicos ou potencial de serviço é uma perda por imparidade.

2. Determinação de uma perda por imparidade

2.1 Uma perda por imparidade resulta da diferença entre a quantia escriturada do ativo e a sua quantia recuperável. Para uma entidade determinar se um ativo está em imparidade utiliza um conjunto de indicadores ou indícios na base dos quais faz os testes necessários para concluir se de facto existe ou não uma perda do valor do ativo. Se houver, deve reconhecer essa perda. Esquematicamente podemos representar este processo como segue:



NCP 9 – Imparidade de Ativos

2.2 Os ativos de uma entidade são geralmente detidos para gerar um retorno económico resultante do seu uso ou venda, isto é, para gerar influxos de caixa. No setor público, há entidades que detêm ativos para gerar um retorno económico (por exemplo, uma entidade de produção e venda de água cujos ativos geram influxos de caixa através da faturação aos utentes), e há entidades – a sua maioria – que detêm ativos principalmente para prestarem um serviço, isto é, a sua detenção e uso não têm como finalidade principal gerar um retorno económico (por exemplo, os ativos afetos a uma escola, a uma junta de freguesia ou a um centro de investigação de uma universidade). É neste contexto que a Norma se refere a benefícios económicos futuros ou ao potencial de serviço de um ativo.

2.3 Tendo em conta a coexistência destes ativos no setor público, esta Norma distingue os ativos não geradores de caixa dos ativos geradores de caixa exemplificando os respetivos indicadores de imparidade e estabelecendo os requisitos aplicáveis quanto à forma de mensurar a respetiva quantia recuperável.

3. Ativos não geradores de caixa

3.1 Indicadores de imparidade

3.1.1 Os parágrafos 20 a 30 da NCP 9 abordam as circunstâncias em que um ativo não gerador de caixa pode estar em imparidade. Para avaliar se um ativo não gerador de caixa pode estar em imparidade, uma entidade pode usar fontes externas e fontes internas de informação.

3.1.2 Relativamente às **fontes externas de informação** a Norma dá como exemplos:

- Cessação, ou cessação eminente, da procura ou da necessidade dos serviços proporcionados pelo ativo

  Neste caso o ativo ainda mantém o mesmo potencial de serviço, mas a procura por esse serviço terminou ou está a terminar. Os seguintes exemplos de ativos são ilustrativos desta situação:

  - Uma escola encerrou devido à fraca procura do serviço escolar motivada pelo facto da população da área ter mudado para outras áreas. Não se espera que esta tendência demográfica que afeta a procura do serviço escolar reverta no futuro previsível.

  - Uma escola concebida para 1.500 alunos tem atualmente apenas 150. A escola não pode encerrar porque a escola mais próxima é a 100kms de distância e não se prevê que este número aumente. A entidade determinou que a procura cessou e a quantia recuperável de serviço da escola deve ser comparado com a sua quantia escriturada.

  - Uma linha férrea foi encerrada devido a falta de subsídios (por exemplo, grande parte da população de uma área rural mudou-se para a cidade e a população que ficou utiliza agora o autocarro que é mais barato).

  - Um estádio de futebol cujo principal utilizador não renovou o contrato de utilização resultando no seu previsível encerramento.

- Alterações significativas de longo prazo com um efeito adverso na entidade quanto ao ambiente tecnológico em que opera

  Neste caso a utilidade de serviço de um ativo pode ser reduzido se a tecnologia avançou para produtos alternativos que proporcionam serviços melhores e mais eficientes. Os seguintes exemplos de ativos são ilustrativos desta situação:

  - Equipamento de diagnóstico médico que já não é usado ou é usado raramente dado que um novo equipamento incorporando tecnologia mais avançada proporciona resultados mais fiáveis.
  - Equipamento e aplicações informáticas cujo fornecedor já não presta assistência devido a avanços tecnológicos, e a entidade não tem pessoal para fazer essa assistência.

- Alterações significativas de longo prazo com um efeito adverso na entidade quanto à legislação ou política governamental

  O potencial de serviço de um ativo pode ser reduzido em resultado de alterações na lei. Os seguintes exemplos de ativos são ilustrativos desta situação:

  - Um automóvel que já não cumpre as novas normas sobre emissão de gases ou um avião que já não cumpre as novas normas sobre emissão de ruídos.
  - Uma escola que já não pode ser usada como tal devido a nova regulamentação sobre segurança relativa aos seus materiais de construção ou saídas de emergência.
  - Uma instalação de exploração e engarrafamento de água que já não pode ser usada porque não cumpre novas normas ambientais.

3.1.3 Relativamente às **fontes internas de informação** a Norma dá como exemplos:

- Evidência de danos físicos no ativo

  Os danos físicos têm como provável consequência o facto de o ativo já não ser capaz de proporcionar o mesmo nível de serviço que proporcionava antes. Os seguintes exemplos de ativos são ilustrativos desta situação:

  - Um edifício danificado por fogo ou inundação ou outros fatores.
  - Um edifício fechado por terem sido identificadas deficiências na estrutura.
  - Um troço de autoestrada com falhas indicando que a sua reparação deve ser feita em 15 anos em vez dos 30 anos de vida útil inicialmente estimados.
  - Uma barragem cuja capacidade de descarga foi reduzida em resultado de uma avaliação da estrutura.
  - Uma estação de tratamento de água cuja capacidade foi reduzida devido a um bloqueio interno e a remoção desse bloqueio não é económica.

- Uma ponte que tem restrições de peso devido à identificação de deficiências na estrutura.
- Uma fragata danificada devido a colisão.
- Equipamento danificado que não pode ser reparado ou cujas reparações não são economicamente viáveis.

➢ Alterações significativas de longo prazo com efeitos adversos na entidade, na extensão em que um ativo é usado ou se espera que seja usado

Neste caso o ativo ainda mantém o mesmo potencial de serviço mas alterações de longo prazo têm efeitos adversos na extensão em que o ativo é usado. Os seguintes exemplos de ativos são ilustrativos desta situação:

- Se um ativo não vai ser usado no mesmo nível que tinha quando entrou ao serviço, ou a sua vida útil esperada é mais curta do que a originalmente estimada, o ativo pode estar em imparidade. Um exemplo pode ser um computador de grande porte que está subutilizado dado que muitas das aplicações foram convertidas ou desenvolvidas para operarem em servidores ou em plataformas PC. Um declínio de longo prazo na procura do serviço do ativo pode traduzir-se numa alteração significativa de longo prazo na extensão em que o ativo é utilizado.
- Se um ativo não está a ser utilizado da mesma forma que quando entrou ao serviço pode estar em imparidade. Um exemplo pode ser um edifício de uma escola que está a ser usado como armazém em vez de estar a ser usado para fins educativos.

➢ Decisão para suspender a construção do ativo antes de estar concluído ou em condições de ser utilizado

Um ativo que não será concluído não pode proporcionar o serviço pretendido. Os seguintes exemplos de ativos são ilustrativos desta situação:

- A construção parou porque foram identificadas descobertas arqueológicas, ou devido a condições ambientais, tais como um a descoberta de um campo de fauna ameaçada ou em vias de extinção.
- A construção parou devido a um declínio na economia.

As circunstâncias que levaram à suspensão da construção também devem ser consideradas. Se a construção está apenas diferida para uma data específica futura, o projeto pode ainda ser considerado como trabalhos em curso e não como suspenso.

➢ Evidência através de relatórios internos que indicam que o desempenho de serviço de um ativo está a ser, ou será, significativamente pior do que esperado

Os relatórios internos podem indicar que um ativo não está a ter o desempenho esperado ou o seu desempenho está a deteriorar-se com o passar do tempo. Por exemplo, um relatório de um departamento de saúde sobre as operações de um posto médico rural pode indicar que uma máquina de radiologia usada pelo posto possa estar em imparidade porque

o custo da sua manutenção excedeu significativamente o que estava originalmente orçamentado.

3.2 Mensuração de perdas por imparidade

3.2.1 A perda por imparidade de um ativo não gerador de caixa é a diferença entre a quantia escriturada e a quantia recuperável de serviço desse ativo. Por sua a vez, a quantia recuperável de serviço é a maior quantia entre o justo valor menos os custos de vender e o seu valor de uso.

3.2.2 Pode ser encontrada uma quantia equivalente ao justo valor para um ativo não gerador de caixa. Se tal acontecer, deve ser essa a quantia que deve ser comparada com a quantia escriturada. Em caso contrário, ou caso essa quantia seja inferior à quantia escriturada, é necessário calcular o valor de uso do ativo para apurar a quantia recuperável.

3.2.3 O valor de uso de um ativo não gerador de caixa é o valor presente do potencial de serviço remanescente do ativo e é determinado utilizando qualquer dos seguintes métodos ou abordagens:

Abordagem pelo custo de reposição depreciado – o valor presente do potencial de serviço remanescente do ativo é o custo de substituição depreciado do ativo. O custo de substituição depreciado é o custo de reprodução ou de substituição do ativo (dos dois o mais baixo), deduzido da depreciação acumulada calculada na base desse custo para refletir o potencial de serviço já consumido.

Abordagem pelo custo de restauro – o valor presente do potencial de serviço remanescente do ativo é o custo estimado de restauro deduzido do custo de substituição depreciado do ativo antes da imparidade. O custo de restauro é o custo de restaurar o potencial de serviço do ativo para o seu nível antes da imparidade.

Abordagem pelas unidades de serviço – o valor presente do potencial de serviço remanescente do ativo é o custo corrente do potencial de serviço do ativo reduzido para estar conforme a quantidade de unidades de serviço esperadas no estado de imparidade.

3.2.4 No ponto 3.3 seguinte, apresentamos alguns exemplos ilustrativos das abordagens aqui referidas.

3.3 Mensuração de perdas por imparidade – Exemplos ilustrativos

3.3.1 Nos exemplos seguintes, assume-se que o justo valor menos custos de vender do ativo testado para efeitos de imparidade é menor que o seu valor de uso ou que este não é determinável, a menos se indicado de outra forma. Assim, a quantia recuperável de serviço do ativo é igual ao seu valor de uso. Nestes exemplos é usado o método de depreciação da linha reta (quotas constantes). As quantias são todas expressas em Euros.

NCP 9 – Imparidade de Ativos

3.3.2 Mensuração de perdas por imparidade – Abordagem pelo custo de reposição depreciado

Exemplo 1: Alterações significativas de longo prazo com um efeito adverso na entidade quanto ao ambiente tecnológico em que opera – Subutilização de um sistema informático

(a) Introdução

Em 2010, o Ministério da Saúde comprou um sistema informático sofisticado por 3.000.000 de euros. A vida útil estimada deste ativo seria de 7 anos e, em média, 80% da capacidade da unidade central de processamento seria utlizada pelos diversos departamentos. Estava prevista uma "almofada" de 20% da capacidade para acomodar picos de trabalho. Passados alguns meses após a aquisição, a capacidade da unidade central de processamento atingiu os 80% mas caiu para os 20% em 2014 porque muitas aplicações dos departamentos foram convertidas para funcionarem em desktops e servidores. Existe no mercado um computador por um preço de 300.000 euros que pode proporcionar o remanescente do potencial de serviço do sistema comprado em 2010 usando as restantes aplicações.

(b) Avaliação da imparidade

O indicador de imparidade é uma alteração significativa de longo prazo no ambiente tecnológico que resulta da conversão das aplicações do sistema computorizado inicial para outras plataformas, diminuindo, assim, o uso daquele sistema. (Também pode ser argumentado que existe imparidade porque existe um declínio da extensão do uso do sistema). A perda por imparidade é determinada usando a abordagem pelo custo de reposição depreciado como segue:

Custo de aquisição, 2010	3 000 000
Depreciação acumulada, 2014 (Custo de aquisição x 4 / 7)	1 714 286
Quantia escriturada, 2014	1 285 714
Custo de reposição	300 000
Depreciação acumulada, 2014 (Custo de reposição x 4 / 7)	171 429
Quantia recuperável de serviço	128 571
Perda por imparidade	1 157 143

Exemplo 2: Cessação eminente da procura dos serviços proporcionados por um ativo não gerador de caixa – Subutilização de uma aplicação informática

(a) Introdução

Em 2010, o Ministério da Educação comprou uma licença de utilização de uma aplicação informática para o seu novo computador por 100.000 euros. A vida útil estimada deste ativo seria de 7 anos que proporcionaria benefícios económicos e potencial de serviço em termos lineares durante esse período. Em 2014, a utilização da aplicação teve um declínio para 15% relativamente à procura inicialmente estimada. Uma licença de uma aplicação informática para substituir o remanescente do potencial de serviço da atual aplicação em imparidade é de 10.000 euros.

(b) Avaliação da imparidade

O indicador de imparidade é uma alteração no ambiente tecnológico que resulta da perda de capacidade do computador. A perda por imparidade é determinada como segue:

Custo de aquisição, 2010	100 000
Depreciação acumulada, 2014 (Custo de aquisição x 4 / 7)	57 143
Quantia escriturada, 2014	42 857
Custo de reposição	10 000
Depreciação acumulada, 2014 (Custo de reposição x 4 / 7)	5 714
Quantia recuperável de serviço	4 286
Perda por imparidade	38 571

Exemplo 3: Alterações significativas de longo prazo com um efeito adverso na entidade quanto à forma de uso do ativo – Escola utilizada como armazém

(a) Introdução

Em 1994, o Ministério da Educação construiu uma escola B+S cujo custo acendeu a 10 milhões de euros. A vida útil estimada da escola é 50 anos. Em 2014, a escola foi encerrada devido ao declínio não esperado de matrículas o qual se ficou a dever à mudança da população para outra área em resultado da falência do maior empregador da área onde se localiza a escola. A escola foi convertida em armazém e não existem espectativas que as matrículas aumentem no futuro de tal forma que a escola venha novamente a ser utilizada como tal. O custo de reposição corrente para um armazém com a mesma capacidade é de 4.800.000 euros.

(b) Avaliação da imparidade

O indicador de imparidade é o facto de a finalidade para que foi construída a escola ter alterado significativamente de um equipamento de ensino para um armazém, e não se prevê que esta situação se altere no futuro. A perda por imparidade é determinada como segue:

Custo de aquisição, 1994	10 000 000
Depreciação acumulada, 2014 (Custo de aquisição x 20 / 50)	4 000 000
Quantia escriturada, 2014	6 000 000
Custo de reposição	4 800 000
Depreciação acumulada, 2014 (Custo de reposição x 20 / 50)	1 920 000
Quantia recuperável de serviço	2 880 000
Perda por imparidade	3 120 000

NCP 9 – Imparidade de Ativos

Exemplo 4: Alterações significativas de longo prazo com um efeito adverso na entidade quanto à extensão de uso do ativo – Escola parcialmente fechada

(a) Introdução

Em 1980, o Ministério da Educação construiu uma escola secundária com 2 pisos cujo custo acendeu a 4.000.000 de euros. A vida útil estimada da escola é 45 anos. Em 2014, o número de matrículas baixou de 1.000 para 200 o qual se ficou a dever à mudança da população para outra área em resultado da falência do maior empregador da área onde se localiza a escola. O ministério decidiu encerrar o piso superior da escola por não existirem espectativas que as matrículas aumentem no futuro de tal forma que a escola venha novamente a ser utilizada nos dois pisos. O custo de reposição corrente de uma escola com um piso é de 1.800.000 euros.

(b) Avaliação da imparidade

O indicador de imparidade é o facto de a extensão de uso da escola ter alterado de 2 para 1 piso em resultado da passagem de 1.000 para 200 alunos. A redução da extensão de uso é significativa e prevê-se que a ocupação se mantenha reduzida no futuro. A perda por imparidade é determinada como segue:

Custo de aquisição, 1980	4 000 000
Depreciação acumulada, 2014 (Custo de aquisição x 34 / 45)	3 022 222
Quantia escriturada, 2014	977 778
Custo de reposição	1 800 000
Depreciação acumulada, 2014 (Custo de reposição x 34 / 45)	1 360 000
Quantia recuperável de serviço	440 000
Perda por imparidade	557 778

Exemplo 5: Dano físico – Edifício danificado por incêndio

(a) Introdução

Em 1985, o Ministério da Educação comprou um edifício administrativo que custou 25.000.000 de euros. A vida útil estimada do edifício é 50 anos. Em 2014, após 29 anos de uso, um incêndio provocou problemas graves na estrutura do edifício e, por questões de segurança, foi abandonado para reparação. O custo de reparação para colocar o edifício em condições de utilização é de 18.500.000 euros. O custo de reposição de um edifício novo é de 55.000.000 de euros.

(b) Avaliação da imparidade

O indicador de imparidade é o facto de o edifício ter sido danificado e ter sérios problemas na estrutura. A perda por imparidade é determinada como segue:

Custo de aquisição, 1985	25 000 000
Depreciação acumulada, 2014 (Custo de aquisição x 29 / 50)	14 500 000
Quantia escriturada, 2014	10 500 000
Custo de reposição (de um edifício novo)	55 000 000
Depreciação acumulada, 2014 (Custo de reposição x 29 / 50)	31 900 000
Custo de reposição depreciado (sem dano)	23 100 000
Menos: custo de restauro	18 500 000
Quantia recuperável de serviço	4 600 000
Perda por imparidade	5 900 000

3.3.3 Mensuração de perdas por imparidade – Abordagem pelas unidades de serviço

Exemplo 6: Alterações significativas de longo prazo com um efeito adverso na entidade quanto à extensão de uso do ativo – Edifício parcialmente não ocupado no futuro previsível

(a) Introdução

Em 1998, o Ministério da Economia comprou um edifício administrativo com quinze pisos que custou 45.000.000 de euros. A vida útil estimada do edifício é 50 anos. Em 2014, uma regulamentação europeia relativa a segurança exige que os três últimos pisos devam ficar desocupados no futuro. O justo valor menos custos de vender do edifício é de 25.000.000 euros. O custo de reposição corrente de um edifício similar de 15 pisos é de 55.000.000 de euros.

(b) Avaliação da imparidade

O indicador de imparidade é a alteração do uso de 15 para 12 pisos. Esta redução de uso é significativa e prevê-se que se mantenha no futuro. A perda por imparidade é determinada como segue:

Custo de aquisição, 1998	45 000 000
Depreciação acumulada, 2014 (Custo de aquisição x 16 / 50)	14 400 000
Quantia escriturada, 2014	30 600 000
Custo de reposição (de um edifício similar)	55 000 000
Depreciação acumulada, 2014 (Custo de reposição x 16 / 50)	17 600 000
Custo de reposição depreciado antes do ajustamento pelas unidades de serviço remanescentes	37 400 000
Valor de uso do edifício depois da entrada em vigor da regulamentação (custo de reposição depreciado x 12 / 15)	29 920 000
Justo valor menos custos de vender	25 000 000
Quantia recuperável de serviço (maior entre os dois últimos)	29 920 000
Perda por imparidade	680 000

NCP 9 – Imparidade de Ativos

Exemplo 7: Evidência de relato interno – Maior custo em operar uma impressora

(a) Introdução

Em 2009, a Imprensa Nacional comprou uma máquina de impressão de livros por 5.000.000 de euros. A Direção estima que a vida útil estimada do equipamento seja de 40 milhões de cópias em livro para imprimir no período de 10 anos. Em 2014, foi relatado que uma das funções automáticas de impressão não estava a funcionar como esperado do que resulta uma redução em cerca de 25% do nível de produção de livros nos 5 anos remanescentes da vida útil do ativo. O custo de reposição de uma nova impressora é de 6.000.000 de euros.

(b) Avaliação da imparidade

O indicador de imparidade resulta da evidência do relato interno de que o desempenho da máquina impressora é pior do que o esperado. As circunstâncias sugerem que o declínio do potencial de serviço do ativo é significativo e de longo prazo. A perda por imparidade é determinada como segue:

Custo de aquisição, 2009	5 000 000
Depreciação acumulada, 2014 (Custo de aquisição x 5 / 10)	2 500 000
Quantia escriturada, 2014	2 500 000
Custo de reposição	6 000 000
Depreciação acumulada, 2014 (Custo de reposição x 5 / 10)	3 000 000
Custo de reposição depreciado antes do ajustamento pelas unidades de serviço remanescentes	3 000 000
Quantia recuperável de serviço (custo de reposição depreciado x 75%)	2 250 000
Perda por imparidade	250 000

4. Ativos geradores de caixa

4.1 Como se referiu, grande parte dos ativos detidos pelo setor público são ativos não geradores de caixa. Porém, há entidades que detêm ativos geradores de caixa e, também pode haver entidades que detêm ativos que são simultaneamente geradores de caixa e não geradores de caixa.

4.2 Os princípios gerais para a determinação da perda por imparidade de um ativo gerador de caixa são idênticos *mutatis mutandis* aos de um ativo não gerador de caixa. Para efeitos de mensuração da quantia recuperável, porém, existem diferenças.

4.3 Desde logo porque a quantia recuperável do ativo é determinada para o ativo que gera fluxos de caixa independentes. Porém, nem sempre um ativo gera fluxos de caixa independentes por estar integrado num conjunto de ativos e, nestes casos, é necessário definir qual o mais

pequeno grupo de ativos onde se integra esse ativo que gera fluxos de caixa independentes. A esse grupo chama-se Unidade Geradora de Caixa (UGC).

4.4 Quando os ativos são agrupados para avaliar a sua recuperabilidade, é importante incluir na UGC todos os ativos que geram (ou são usados para gerar) o conjunto relevante de influxos de caixa. Se assim não for, a UGC pode parecer ser totalmente recuperável quando de facto ocorreu uma perda por imparidade.

5. Identificação de Unidades Geradoras de Caixa (UGC) – Exemplos

5.1 O objetivo destes exemplos é:

- Indicar como podem ser identificadas UGC em várias circunstâncias; e
- Evidenciar alguns fatores que uma entidade pode considerar para identificar uma UGC a que um ativo pertence

Exemplo 1: Redução de procura relativa e uma unidade que produz um único artigo

(a) Introdução

O Governo tem uma instalação de produção de energia elétrica. A instalação tem duas turbinas geradoras num único local. No exercício corrente, foi encerrada uma grande fábrica na área e a procura de energia foi significativamente reduzida. Em consequência desta situação, o Governo decidiu encerrar uma das turbinas geradoras.

(b) Análise

Cada turbina geradora individual não gera fluxos de caixa por si mesma. Assim, a UGC a usar para determinar uma perda por imparidade é a instalação elétrica no seu todo.

Exemplo 2: Unidade de transporte aéreo de carga do Governo que aluga um avião

(a) Introdução

M é a unidade de transporte aéreo de carga do Ministério da Defesa. Tem três aviões, uma pista de aviação e um conjunto de hangares e edifícios de manutenção. Dada a quebra de procura destes serviços, M aluga um dos aviões por um período de 5 anos a uma entidade privada. Segundo os termos do contrato de aluguer, M permite que o locatário possa usar a pista e este fica responsável pela manutenção do avião.

(b) Análise

Dados os termos do contrato, o avião alugado não pode ser considerado como gerador de influxos de caixa que sejam largamente independentes dos influxos de caixa de M como um todo. Assim, é provável que a UGC a que o ativo pertence seja M no seu todo.

Exemplo 3: Equipamento triturador de uma entidade gestora de resíduos sólidos

(a) Introdução

O Município X tem uma entidade gestora de resíduos sólidos que detém uma instalação de trituração. Esta instalação apenas pode ser vendida como sucata e não gera influxos de caixa largamente independentes dos influxos de outros ativos da entidade gestora.

(b) Análise

Não é possível estimar a quantia recuperável da instalação de trituração porque o seu valor de uso não pode ser determinado e é provavelmente diferente do valor de sucata. Por isso, a entidade estima a quantia recuperável da UGC a que a trituradora pertence, isto é, a entidade gestora no seu todo.

Exemplo 4: Rotas proporcionadas por uma empresa de transportes coletivos públicos urbanos

(a) Introdução

A entidade X, que presta serviços de transporte coletivo público, tem um contrato com um Município que especifica serviços mínimos em 5 rotas. Os ativos alocados a cada rota e os fluxos de caixa derivados de cada rota podem ser identificados separadamente. Uma das rotas opera com défice significativo.

(b) Análise

Dado que a entidade não tem a opção de eliminar qualquer das rotas, o mais baixo nível identificado de fluxos de caixa que sejam largamente independentes dos fluxos de caixa de outros ativos ou grupos de ativos, é o influxo de caixa gerado pelas 5 rotas conjuntamente. A UGC é a entidade como um todo.

6. Uso de técnicas de valor presente para mensurar o valor de uso de um ativo (ou grupo de ativos que constituam uma unidade geradora de caixa)

Componentes da mensuração do valor presente

6.1 Os seguintes elementos em conjunto consubstanciam as diferenças económicas entre ativos geradores de caixa:

(a) Uma estimativa de fluxos de caixa futuros ou, em casos mais complexos, séries de fluxos de caixa futuros que a entidade espera que derivem do ativo;

(b) Expectativas acerca de possíveis variações na quantia ou momento desses fluxos de caixa;

(c) O valor temporal do dinheiro, representado pela taxa de juro corrente de mercado sem risco;

(d) O preço por suportar a incerteza inerente ao ativo; e

(e) Outros fatores, algumas vezes não identificados, (como a não liquidez) que os participantes do mercado refletem no preço de fluxos de caixa futuros que a entidade espera que derivem do ativo.

6.2 Podemos ter duas abordagens em contraste para calcular o valor presente e qualquer delas pode ser usada para estimar o valor de uso de um ativo dependendo das circunstâncias. Na abordagem tradicional, os ajustamentos dos fatores indicados nas alíneas (b) a (e) do ponto anterior estão embutidos na taxa de desconto. Na abordagem de fluxos de caixa esperados, os fatores (b), (d) e (e) causam ajustamentos para se chegar aos fluxos de caixa ajustados do risco. Seja qual for a abordagem seguida pela entidade para refletir expectativas acerca de possíveis variações na quantia e momento de fluxos de caixa futuros, o resultado deve ser o de refletir o valor presente esperado dos fluxos de caixa futuros, isto é, a média ponderada de todos os resultados possíveis.

Princípios gerais

6.3 As técnicas usadas para estimar fluxos de caixa futuros e taxas de juros variam de caso para caso em função das circunstâncias que envolvem o ativo em questão. Contudo, os princípios gerais seguintes orientam qualquer aplicação de técnicas de valor presente para mensurar ativos:

- As taxas de juro usadas para descontar fluxos de caixa devem refletir pressupostos consistentes com os inerentes aos fluxos de caixa estimados. Se não for assim, o efeito de alguns pressupostos será duplicado ou ignorado. Por exemplo, uma taxa de desconto de 12% pode ser aplicada a fluxos de caixa contratuais de um empréstimo concedido. Essa taxa reflete expectativas acerca de futuros incumprimentos de empréstimos com características particulares. Essa mesma taxa de 12% não deve ser usada para descontar fluxos de caixa esperados porque esses fluxos de caixa já refletem pressupostos acerca de futuros incumprimentos.

- Os fluxos de caixa estimados e as taxas de juro devem estar isentos de enviesamentos e fatores não relacionados com o ativo em questão. Por exemplo, usar deliberadamente fluxos de caixa líquidos estimados por baixo para aumentar a aparente futura rendibilidade de um ativo, introduz um enviesamento na mensuração.

- Os fluxos de caixa estimados e as taxas de juro devem refletir o intervalo de possíveis resultados em vez de uma única quantia mínima ou máxima mais prováveis.

Abordagem tradicional

6.4 As aplicações contabilísticas do valor presente têm usado tradicionalmente um único conjunto de fluxos de caixa estimados e uma única taxa de desconto, muitas vezes descrita como uma taxa proporcional ao risco. Com efeito, a abordagem tradicional assume que uma taxa de desconto convencional pode incorporar todas as expectativas acerca dos fluxos de caixa futuros e o prémio de risco apropriado. Por isso, a abordagem tradicional coloca maior ênfase na seleção da taxa de desconto.

6.5 Em algumas circunstâncias, tais como quando podem ser observados no mercado ativos comparáveis, a abordagem tradicional é relativamente fácil de aplicar.

NCP 9 – Imparidade de Ativos

6.6 Contudo, a abordagem tradicional pode não ser apropriada para tratar problemas de mensuração complexos, tal como a mensuração de ativos não financeiros para os quais não existem no mercado itens comparáveis. Uma pesquisa apropriada de uma taxa proporcional ao risco exige uma análise de pelo menos dois itens: um ativo que existe no mercado e tem uma taxa de juro observável, e o ativo a mensurar. A taxa de desconto apropriada para os fluxos de caixa a mensurar deve ser inferida da taxa de juro observada nesse outro ativo. Para chegar a essa inferência, as características dos fluxos de caixa desse outro ativo devem ser similares aos do ativo a mensurar. Assim, deve fazer-se o seguinte:

- Identificar o conjunto de fluxos de caixa que serão descontados;
- Identificar outro ativo no mercado que tenha fluxos de caixa com características similares;
- Comparar os conjuntos de fluxos de caixa dos dois itens para assegurar que são similares (por exemplo, ambos os conjuntos são fluxos de caixa contratuais, ou um é contratual e o outro é um fluxo de caixa estimado?);
- Avaliar se existe um elemento num dos itens que não está presente no outro (por exemplo, é um deles mais líquido do que o outro?); e
- Avaliar se ambos os conjuntos de fluxos de caixa se comportarão (isto é, variarão) provavelmente da forma semelhante quando alteram as condições económicas.

Abordagem de fluxos de caixa esperados

6.7 A abordagem de fluxos de caixa esperados é, em algumas circunstâncias, uma técnica de mensuração mais eficaz do que a tradicional. No desenvolvimento de uma mensuração, a abordagem de fluxos de caixa esperados usa todas as expectativas acerca dos possíveis fluxos de caixa em vez de um único fluxo mais provável. Por exemplo, um fluxo de caixa pode ser 100 euros, 200 euros ou 300 euros, com probabilidades de 10%, 60% e 30%, respetivamente. O fluxo de caixa esperado é 220 euros. Esta abordagem difere, assim, da abordagem tradicional fazendo uma análise direta dos fluxos de caixa em questão e numa mais explícita apresentação dos pressupostos usados na mensuração.

6.8 A abordagem de fluxos de caixa esperados também permite o uso de técnicas de valor presente quando o momento dos fluxos é incerto. Por exemplo, um fluxo de caixa de 1.000 euros pode ser recebido em um, dois ou três anos, com probabilidades de 10%, 60% e 30%, respetivamente, como se ilustra no exemplo a seguir:

Valor presente de 1.000 euros a 1 ano, à taxa de 5%	952,38	
Probabilidade	10%	95,24
Valor presente de 1.000 euros a 2 anos, à taxa de 5,25%	902,73	
Probabilidade	60%	541,64
Valor presente de 1.000 euros a 3 anos, à taxa de 5,5%	851,61	
Probabilidade	30%	255,48
Valor presente esperado		892,36

6.9 O valor presente esperado de 892,36 euros difere da noção tradicional da melhor estimativa de 902,73 euros (com a probabilidade de 60%). Um cálculo do valor presente tradicional aplicado a este exemplo exige uma decisão acerca de quais os momentos possíveis devem ser usados e, consequentemente, quais os que não refletem as probabilidades dos outros momentos. Isto acontece porque a taxa de desconto calculada pela abordagem tradicional pode não refletir as incertezas do momento do fluxo de caixa.

6.10 O uso da teoria das probabilidades é um elemento essencial da abordagem dos fluxos de caixa esperados. Alguns questionam se imputar probabilidades a estimativas altamente subjetivas sugere uma elevada precisão que, de facto, não existe. Contudo, a aplicação apropriada da abordagem tradicional exige as mesmas estimativas e subjetividade sem proporcionar a transparência de cálculo da abordagem dos fluxos de caixa esperados.

6.11 Algumas estimativas desenvolvidas na prática corrente já incorporam os elementos dos fluxos de caixa esperados. Adicionalmente, muitas vezes os contabilistas precisam de mensurar um ativo usando informação limitada acerca das probabilidades dos possíveis fluxos de caixa. Por exemplo, podemos ser confrontados com as seguintes situações:

- A quantia estimada fica algures entre 50 euros e 250 euros mas nenhuma quantia no intervalo é mais provável do que outra. Com base nesta informação limitada, o fluxo de caixa esperado estimado é 150 euros [(50+250)/2];

- A quantia estimada fica algures entre 50 euros e 250 euros e a quantia mais provável é 100 euros. Contudo, as probabilidades de cada quantia são desconhecidas. Com base nesta informação limitada, o fluxo de caixa esperado estimado é 133,33 euros [(50+100+250)/3]; ou

- A quantia estimada será 50 euros (10% de probabilidade), 250 euros (30% de probabilidade) ou 100 euros (60% de probabilidade). Com base nesta informação limitada, o fluxo de caixa esperado estimado é 140 euros [(50 x 0,1)+(250 x 0,3)+(100 x 0,6)]. Em cada caso, o fluxo de caixa esperado estimado proporcionará provavelmente uma melhor estimativa do valor de uso do que a quantia mínima, ou máxima, tomadas isoladamente.

7. Cálculo do valor de uso e reconhecimento de uma perda por imparidade - Exemplo

7.1 Introdução e cálculo do valor de uso

No início de 20X0, o Governo, através do Ministério da Energia, colocou ao serviço uma instalação de produção de energia que construiu por um custo de 250 milhões de euros.

No início de 20X4, outras instalações de produção de energia foram construídas por operadores privados que resultaram na redução de receitas da instalação pública. Essas reduções verificaram-se porque o volume de energia produzido decresceu e também porque os preços da energia baixaram.

A redução de receitas é a evidência de que o desempenho económico do ativo é pior do que o esperado. Consequentemente, o Governo deve determinar a quantia recuperável do ativo.

O método de depreciação utilizado é o das quotas constantes, e o ativo tem uma vida útil estimada de 20 anos e valor residual nulo.

NCP 9 – Imparidade de Ativos

Não é possível determinar o justo valor do ativo menos custos de vender da instalação. Consequentemente, a recuperação do ativo apenas pode ser determinada através do cálculo do valor de uso da instalação de produção de energia (ver Tabela 1) e, para isso, o Ministério:

- Prepara fluxos de caixa previsionais a partir dos mais recentes orçamentos/estimativas para os próximos 5 anos (20X5-20X9);
- Estima fluxos de caixa para os 10 anos subsequentes (20Y0-20Y9) baseados no declínio das taxas de crescimento que variam entre -6% e -3% por ano; e
- Seleciona uma taxa de desconto de 6%, que representa uma taxa corrente no mercado do valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do ativo em questão.

Tabela 1 - Cálculo do valor de uso da instalação de produção de energia no final de 20X4

Ano	Taxas de crescimento longo prazo	Fluxos de caixa futuros [1]	Valor presente a taxa de 6% [2]	Fluxos de caixa futuros descontados
20X5 (N=1)		16,8	0,94340	15,8
20X6		14,4	0,89000	12,8
20X7		14,2	0,83962	11,9
20X8		14,1	0,79209	11,2
20X9		13,9	0,74726	10,4
20Y0	-6%	13,1	0,70496	9,2
20Y1	-6%	12,3	0,66506	8,2
20Y2	-6%	11,6	0,62741	7,3
20Y3	-5%	11,0	0,59190	6,5
20Y4	-5%	10,5	0,55839	5,9
20Y5	-5%	10,0	0,52679	5,3
20Y6	-4%	9,6	0,49697	4,8
20Y7	-4%	9,2	0,46884	4,3
20Y8	-3%	8,9	0,44230	3,9
20Y9	-3%	8,6	0,41727	3,6
			Valor de uso	**121,1**

[1] Quantias baseadas na melhor estimativa de projeções de fluxos de caixa (20X5-20X9) e em extrapolações de cada ano precedente usando a taxa de declínio prevista (20Y0-20Y9

[2] O fator do valor presente é calculado com base na fórmula k=1/1(+a)n em que a = taxa de desconto e n = período de desconto

7.2 Reconhecimento e mensuração da perda por imparidade

A quantia recuperável da instalação de energia é 121,1 milhões de euros. O Governo compara a quantia recuperável da instalação com a sua quantia escriturada (ver Tabela 2).

NCP 9 – Imparidade de Ativos

Tabela 2 - Cálculo da perda por imparidade em 20X4

Final de 20X4	Milhões de €
Custo histórico	250,0
Depreciação acumulada	(50,0)
Quantia escriturada	200,0
Quantia recuperável	121,1
Perda por imparidade	(78,9)

Dado que a quantia escriturada excede a quantia recuperável em 78,9 milhões de euros, esta quantia é a perda por imparidade que deve ser reconhecida de imediato nos resultados. A contabilização seria (a desdobrar na subconta apropriada da conta 439):

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reconhecimento da imparidade	655	Perdas por imparidade – Ativos fixos tangíveis	78,9	
	439X	Perdas por imparidade acumuladas		78,9

8. Reversão de uma perda por imparidade – Exemplo

8.1 Introdução (com base nos dados do exemplo anterior)

No início de 2007, alguns dos operadores privados encerraram as suas instalações e isto significou que os impactos negativos nas receitas do Governo são menores do que as estimadas e projetadas no final de 20X4. Esta alteração favorável exige que o Governo volte a estimar a quantia recuperável da sua instalação de produção de energia.

Cálculos similares aos indicados no exemplo anterior mostram que a quantia recuperável da instalação é agora de 157,7 milhões de euros.

8.2 Reversão da perda por imparidade

O Governo compara a quantia recuperável com a quantia escriturada e reverte uma parte da perda por imparidade que reconheceu anteriormente (ver Tabela 3).

NCP 9 – Imparidade de Ativos

Tabela 3 - Cálculo da reversão da perda por imparidade em 20X7

Final de 20X6 (início de 20X7)	Milhões de €
Custo histórico	250,0
Depreciação acumulada	(75,0)
Quantia escriturada (final de 20X6)	175,0
Quantia recuperável (início de 20X7)	157,7
Perda por imparidade	(17,3)
Perda por imparidade reconhecida em 20X4	(78,9)
Reversão de perda por imparidade	61,6

Dado que a perda por imparidade agora apurada é de 17,3 milhões, como já foi reconhecida no em anos anteriores uma perda de 78,9 milhões, é necessário reverter a diferença a mais. Neste caso a contabilização seria:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reconhecimento da reversão da perda por imparidade	439X	Perdas por imparidade acumuladas	61,6	
	7625	Reversão de perdas por imparidade – Ativos fixos tangíveis		61,6

9. Ativo não gerador de caixa que contribui para um ativo gerador de caixa – Exemplo

9.1 Introdução

Um hospital público detém e opera um aparelho de ressonância magnética que é primeiramente utilizado em enfermarias para pacientes que não pagam qualquer preço. Contudo, 20% do total dos utilizadores são pacientes pagadores.

Os pacientes que pagam são tratados num edifício que inclui enfermarias, blocos operatórios e vários equipamentos usados apenas para pacientes pagadores. Em 31 de dezembro de 20X6, a quantia escriturada do edifício e dos equipamentos é 30.000 euros. Não é possível estimar a quantia recuperável do edifício e dos equipamentos individualmente. Assim, o edifício e os equipamentos são considerados uma UGC. Em 1 de janeiro de 20X6, o aparelho de ressonância magnética tinha uma quantia escriturada de 3.000 euros. O gasto de depreciação reconhecido em 20X6 em relação a este equipamento foi de 600 euros.

Dado que houve alterações tecnológicas significativas nestes aparelhos, foi feito um teste de imparidade em 31 de dezembro de 20X6 e foi reconhecida uma perda por imparidade de 400 euros de tal forma que a quantia escriturada do aparelho de ressonância magnética naquela data era de 2.000 euros.

NCP 9 – Imparidade de Ativos

9.2 Determinação da quantia recuperável da UGC

Durante o ano houve uma redução significativa no hospital de pacientes pagadores e, assim, a UGC deve ser testada quanto a imparidade. A quantia recuperável da UGC, baseada no seu valor de uso, foi avaliada em 27.400 euros. Consequentemente, 20% da quantia recuperável do equipamento de ressonância (isto é, 400 euros) deve ser imputada à quantia recuperável da CGU antes de determinar a perda por imparidade (3.000 euros). A perda por imparidade é imputada ao edifício e equipamentos numa base pro rata relativamente às suas quantias escrituradas.

10. Inclusão de passivos no cálculo da quantia recuperável de um ativo gerador de caixa – Exemplo

10.1 Introdução

Um município dispõe de um aterro sanitário e exige-se que restaure o local no final das suas operações. O custo de restauro inclui a reposição do solo que deve ser removido antes de começar a ser depositado lixo. Foi reconhecida uma provisão para gastos de recolocação do solo logo que este foi removido. A quantia da provisão foi reconhecida como parte do custo do local e este custo está a ser depreciado durante a vida útil estimada do aterro. A quantia escriturada da provisão é de 500 euros que corresponde ao valor presente dos gastos de restauro.

10.2 Teste de imparidade

O município está a testar o local para efeitos de imparidade. A UGC é o aterro como um todo. O governo recebeu várias ofertas de compra do aterro por cerca de 800 euros. Este preço reflete o facto de o comprador ter que assumir a obrigação de restaurar o solo. O valor de uso do aterro é de 1.200 euros aproximadamente, excluindo os gastos de restauro. A quantia escriturada do aterro é de 1.000 euros.

O justo valor menos custos de vender da UGC é de 800 euros. Esta quantia inclui os gastos de restauro que já foram provisionados. Consequentemente, o valor de uso da UGC determina-se depois de se considerarem os gastos de restauro, estimando-se em 700 euros (1.200 euros menos 500 euros). A quantia escriturada da UGC é 500 euros que corresponde à quantia escriturada do aterro (1.000 euros) menos a provisão (500 euros). Assim, a quantia recuperável da UGC excede a sua quantia escriturada.

NCP 10 – Inventários

1. Introdução

1.1 Esta Norma estabelece o tratamento contabilístico dos inventários e proporciona orientação sobre a determinação do custo dos inventários e suas fórmulas de custeio e sobre as reduções para o seu valor realizável líquido.

2. Reconhecimento

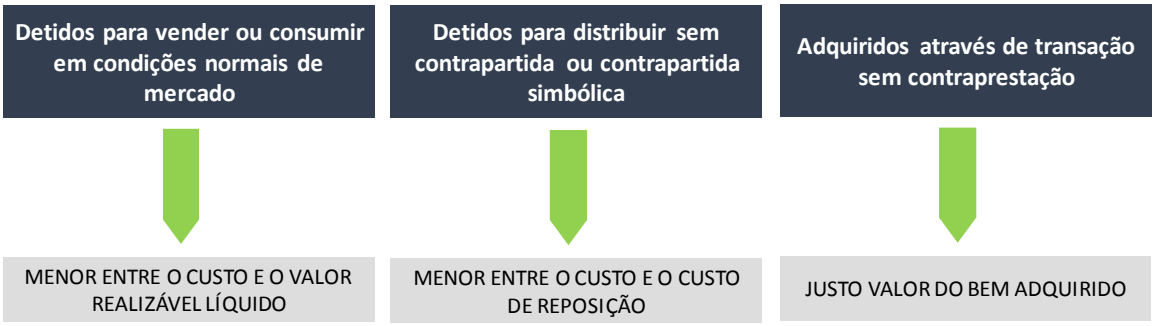
2.1 São reconhecidos como inventários, entre outros, os bens adquiridos para revenda (por exemplo, mercadorias ou terrenos), as matérias-primas e os materiais usados na produção, os produtos acabados ou os produtos em curso de produção.

2.2 As entidades públicas incluem inventários de natureza geral (por exemplo, materiais de consumo, materiais de manutenção, determinadas peças de reserva) e inventários de natureza específica (por exemplo, reservas estratégicas de produtos petrolíferos, selos e moedas e publicações para venda).

3. Mensuração

3.1 A mensuração dos inventários que forem adquiridos através de uma transação com contraprestação (situação mais geral), deve ser feita ao custo de aquisição.

3.2 Porém, existem situações em que a mensuração deve ser feita tendo em conta as circunstâncias em que foram adquiridos ou a sua futura utilização como se demonstra no esquema seguinte:



3.3 O custo dos inventários inclui geralmente:

- Custo de compra (preço de compra acrescido de direitos e impostos não reembolsáveis, gastos de transporte, manuseamento e outros, e deduzido de descontos e abatimentos);
- Custo de transformação (custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, necessários para converter matérias primas e subsidiárias em produtos acabados)
- Outros custos (quaisquer outros custos necessários para colocar os inventários no local e em condições de utilização)

3.4 Quando a entidade for um prestador de serviços, os custos de produção dos serviços que presta podem ser acumulados como inventários (produção já executada de serviços que ainda não foram vendidos). Estes custos incluem principalmente os gastos com pessoal diretamente

envolvido na prestação dos serviços e excluem os gastos não diretamente relacionados com a referida prestação (por exemplo, gastos administrativos, gastos de marketing e venda).

4. Custeio

4.1 O custo dos inventários que não sejam idênticos ou de inventários utilizados e serviços prestados para projetos específicos deve ser apurado através da sua identificação própria, isto é, quais os custos específicos atribuíveis a itens individuais desses inventários.

4.2 Porém, geralmente, os inventários são compostos por grandes quantidades, têm natureza idêntica e são intermutáveis. Por isso, é mais apropriado utilizar uma fórmula (ou método) de custeio para todos os inventários que tenham natureza e uso semelhantes.

4.3 A fórmula de custeio regra prevista no parágrafo 33 da NCP 10 é a do custo médio ponderado segundo o qual o custo de cada item de inventário é obtido através da média ponderada do custo em determinada data ajustado do custo de itens semelhantes entretanto adquiridos ou produzidos. Este custo deve ser apurado sempre que haja nova aquisição ou produção.

4.4 Ver exemplo da aplicação do custo médio ponderado no ponto 7 abaixo.

5. Valor realizável líquido

5.1 Os inventários não devem estar registados por um valor superior ao que se espera obter do seu valor de venda ou de uso. Isto pode ocorrer quando:

- Os inventários estão total ou parcialmente danificados;
- Os inventários se tornam obsoletos; ou
- O preço de venda dos inventários diminuiu de tal forma que aquele preço fica inferior ao custo.

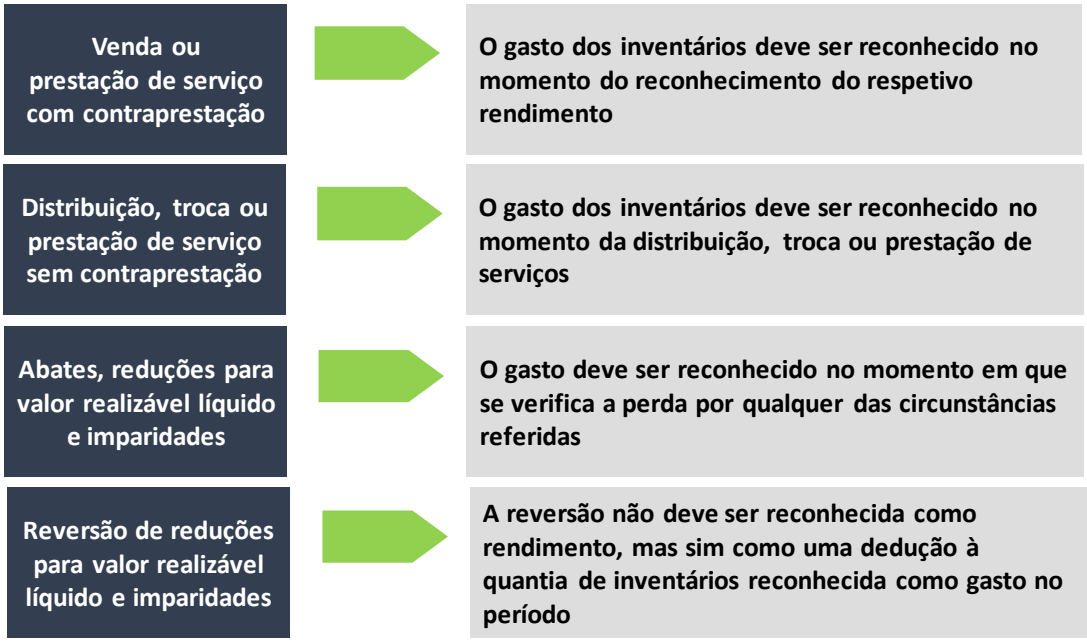
5.2 Quando tal acontecer, os inventários nestas circunstâncias devem ser reduzidos para o seu valor realizável líquido. Se num momento posterior as circunstâncias que determinaram a redução do valor dos inventários deixarem de se verificar, e houver uma clara evidência de o valor realizável líquido ter aumentado, deve ser feita a reversão da redução anteriormente efetuada. Isto é, qualquer que seja o aumento que se verificou no valor dos inventários, apenas pode ser revertida uma quantia igual à redução efetuada e qualquer excesso sobre essa quantia não deve ser considerado.

5.3 Em algumas circunstâncias pode ser difícil determinar o valor realizável líquido de inventários relativamente aos quais não se esperam influxos de caixa. Estão nestas circunstâncias os inventários de bens para distribuir gratuitamente ou por um valor simbólico. Nestes casos, os inventários devem estar registados pela quantia que a entidade necessitaria pagar para adquirir os benefícios económicos que derivam desses inventários.

NCP 10 – Inventários

6. Reconhecimento de gastos com os inventários

6.1 As transações, acontecimentos ou condições que resultam no reconhecimento de um gasto dos inventários podem ser resumidos como segue:



7. Exemplo de aplicação do custo médio ponderado

7.1 Uma Instituição hospitalar utiliza o sistema de inventário permanente, adota como método de custeio das saídas o custo médio ponderado e faz contagens periódicas de armazém ao longo do ano.

7.2 No início do mês de junho do ano N existiam em armazém 1.300 unidades de material de consumo clínico A ao custo unitário de 10 euros. Durante esse mês houve os seguintes movimentos:

- Em 4 de junho, consumo de 300 unidades;
- Em 11 de junho, aquisição de 1.000 unidades;
- Em 18 de junho, consumo de 500 unidades;
- Em 30 de junho, abate de 50 unidades na sequência de contagem física.

7.3 No quadro seguinte sistematiza-se a evolução das existências do material de consumo clínico A durante o mês de junho (valores em Euros):

NCP 10 – Inventários

	Entradas			Saídas			Inventário		
	Quantidade	Custo unitário	Custo total	Quantidade	Custo unitário	Custo total	Quantidade	Custo unitário	Custo total
Existências iniciais em 01/06/ano N							**1.300**	**10**	**13.000**
Saída para consumo de 300 unidades em 4/06/ano N				300	10	3.000	1.000	10	10.000
Compra de 1000 unidades em 11/06/ano N	1.000	12	12.000				2.000	11	22.000
Saída para consumo de 500 unidades em 18/06/ano N				500	11	5.500	1.500	11	16.500
Abate de 50 unidades decorrente de contagem física periódica, em 30/06/ano N				50	11	550	1.450	11	15.950
Existências finais em 30/06/ano N							**1.450**	**11**	**15.950**

Em termos contabilísticos, esta evolução corresponderia aos seguintes registos:

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
1 – Pela saída para consumo de 300 unidades em 4/06/ano N	612	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	3 000	
	33	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo		3 000
2 – Pela compra de 1.000 unidades em 11/06/ano N	312	Compras – Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	12 000	
	221	Fornecedores conta corrente		12 000
3 – Pela transferência da compra para inventários	33	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	12 000	
	312	Compras – Matérias-primas, subsidiárias e de consumo		12 000
4 - Pela saída para consumo de 500 unidades em 18/06/ano N	612	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	5 500	
	33	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo		5 500
5 – Pelo abate de 50 unidades em 30/06/ ano N	684	Perdas em inventários	550	
	33	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo		550

NCP 11 – Agricultura

1. Introdução

1.1 Esta Norma estabelece os requisitos de reconhecimento e mensuração que devem aplicar-se às operações da atividade agrícola a qual abrange:

- Os ativos biológicos (animais e plantas vivos); e
- Os produtos agrícolas no ponto de colheita.

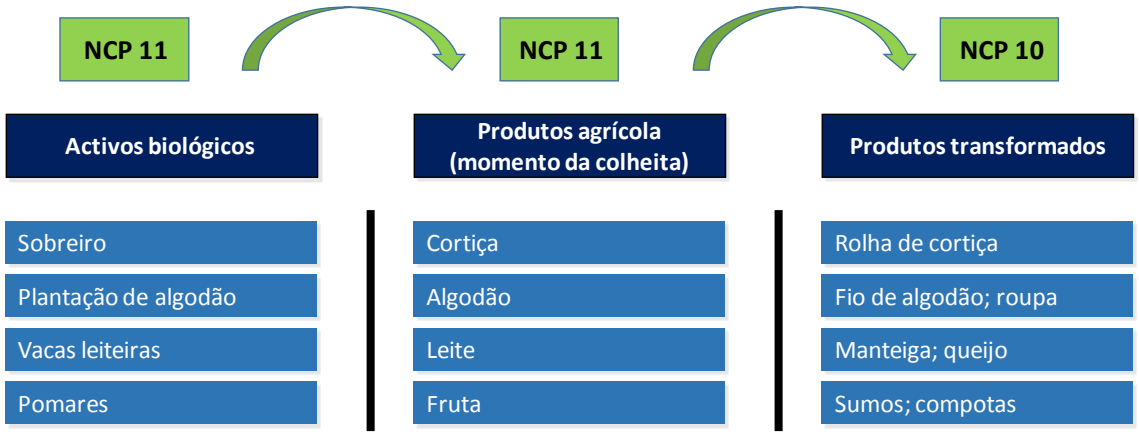
1.2 A atividade agrícola é a gestão por uma entidade da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos com o objetivo de os:

- Vender;
- Distribuir gratuitamente ou com retribuição simbólica; ou
- Converter em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais para vender ou distribuir gratuitamente ou com retribuição simbólica.

1.3 Podem ser usados ativos biológicos para atividades de pesquisa, educação, transporte e outros fins. Tais atividades não são atividade agrícola como definido acima pelo que não se enquadram no âmbito de aplicação desta Norma.

1.4 Esta Norma apenas se aplica aos produtos agrícolas que resultam dos ativos biológicos até ao momento da colheita (ou corte). A partir desse momento deve ser aplicada a NCP 10 – Inventários.

1.5 Em termos meramente ilustrativos podemos resumir a aplicação destas Normas a um conjunto de ativos biológicos e correspondentes produtos agrícolas como segue:



NCP 11 – Agricultura

2. Reconhecimento

2.1 Um ativo biológico ou um produto agrícola apenas deve ser reconhecido se se verificarem as seguintes condições:

- A entidade controla o ativo;
- É provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros associados ao ativo; e
- O justo valor ou o custo do ativo podem ser mensurados com fiabilidade.

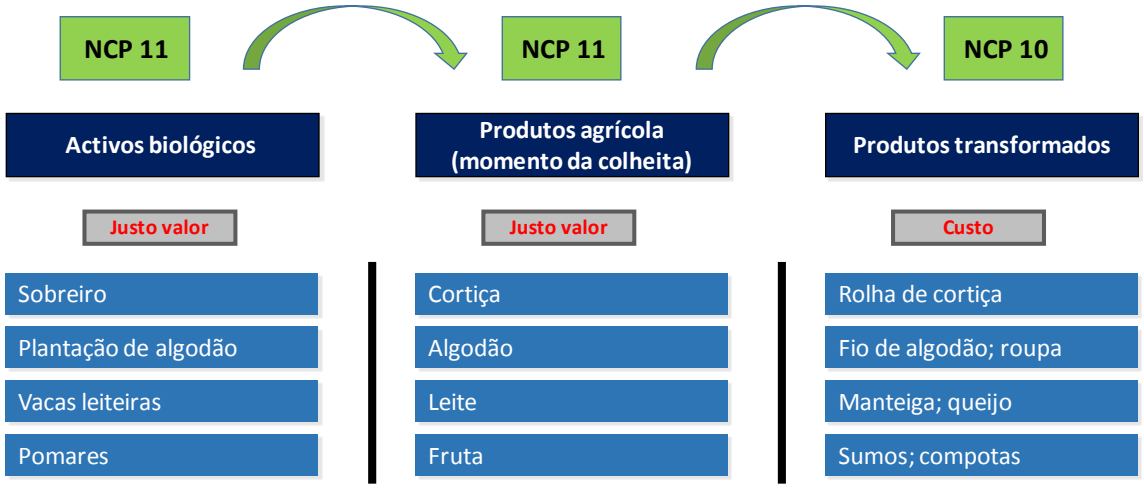
2.2 Estas condições são cumulativas pelo que bastará uma delas não se verificar para que não se possa fazer o reconhecimento como ativo. O controlo do ativo pode ser verificado, por exemplo, pela detenção da propriedade. Por sua vez, a avaliação dos prováveis benefícios económicos que fluirão do ativo pode ser medida através, por exemplo, das suas características físicas.

3. Mensuração

3.1 Os activos biológicos e os produtos agrícolas são geralmente mensurados pelo justo valor (menos os custos estimados de vender) por se presumir que existe sempre um mercado ativo e regulado para a transação destes ativos e, por isso, o justo valor pode ser estimado com fiabilidade.

3.2 O justo valor é determinado com base no preço do mercado relevante que podem ser as cotações oficiais de mercado disponibilizados por entidades credenciadas (por exemplo, as cotações do Sistema de Informação de Mercados Agrícolas).

3.3 O justo valor de um produto agrícola no momento da colheita corresponde ao custo a considerar para efeitos da aplicação da NCP 10 – Inventários. Utilizando a mesma ilustração do ponto 1.5 acima teríamos:



3.4 Quando, em situações extraordinárias, não estiverem disponíveis preços de mercado e as alterntivas para determinar o justo valor não se mostrarem fiáveis, então a mensurção dos ativos

biológicos e produtos agrícolas deve ser feito ao custo (menos depreciações e imparidades acumuladas). Esta forma de mensuração deve terminar assim que o justo valor destes ativos seja fiavelmente mensurável.

4. Exemplo da evolução do justo valor dos ativos biológicos e respetiva contabilização.

4.1 Especificação das condições do exemplo

Uma exploração agrícola detida por uma entidade pública tinha em 31/12/N-1, 10 ovelhas com 2 anos e 10 ovelhas com 10 anos.

Em 1/7/N nasceu uma ovelha e nessa mesma data foi comprada outra ovelha com 2,5 anos.

O ciclo de vida das ovelhas tem normalmente um período de crescimento e valorização até aos 5 anos e começa a registar uma degeneração e depreciação de valor a partir dos 10 anos.

Existe um mercado ativo destes animais e não ocorrem custos de vender, pelo que o justo valor menos custos de vender corresponde ao preço de mercado.

A evolução do justo valor unitário (preços de mercado) destes animais durante o ano N foi o seguinte:

Euros

	Em 31/12/ N-1	Em 1/7/N	Em 31/12/N
Ovelhas recém nascidas		50	52
Ovelhas com meio ano			65
Ovelhas com 2 anos	100		105
Ovelhas com 2 anos e meio		108	112
Ovelhas com 3 anos			120
Ovelhas com 10 anos	115		115
Ovelhas com 11 anos			110

4.2 No plano analítico, a evolução do valor dos ativos biológicos entre 31 de dezembro do ano N-1 e 31 de dezembro do ano N encontra-se evidenciada no quadro seguinte:

NCP 11 – Agricultura

Evolução do justo valor dos ativos biológicos durante a ano N

	Euros
1. Justo valor dos ativos biológicos em 31/12/ano N-1	
Ovelhas com 2 anos (10 x 100€)	1 000
Ovelhas com 10 anos (10 x 115€)	1 150
Total	**2 150**
2. Aquisição em 1/7/ano N	
Ovelhas com 2 anos e meio (1 x 108€)	**108**
3. Nascimento em 1/7/ano N	
Ovelhas recém nascidas (1 x 50€)	**50**
4. Acréscimo no justo valor em 31/12/ano N devido a variação de preços	
Ovelhas recém nascidas [1 x (52€-50€)]	2
Ovelhas com 2 anos [10 x (105€-100€)]	50
Ovelhas com 2 anos e meio [1 x (112€-108€)]	4
Subtotal	**56**
5. Acréscimo no justo valor em 31/12/ano N devido à evolução física	
Ovelhas com meio ano [1 x (65€-52€)]	13
Ovelhas com 3 anos [10 x (120€-105€)]	150
Ovelhas com 3 anos [1 x (120€-112€)]	8
Subtotal	**171**
6. Decréscimo no justo valor em 31/12/ano N devido a degradação física	
Ovelhas com 11 anos [10 x (110€-115€)]	**-50**
7. Justo valor dos ativos biológicos em 31/12/ano N	
Ovelhas com meio ano (1 x 65€)	65
Ovelhas com 3 anos (11 x 120€)	1 320
Ovelhas com 11 anos (10 x 110€)	1 100
Total	**2 485**

Justo valor dos ativos biológicos em 31/12/ano N-1	**2 150**
Aquisição em 1/7/ano N	108
Nascimento em 1/7/ano N	50
Acréscimo no justo valor em 31/12/ano N devido a variação de preços	56
Acréscimo no justo valor em 31/12/ano N devido à evolução física	171
Decréscimo no justo valor em 31/12/ano N devido a degradação física	-50
Justo valor dos ativos biológicos em 31/12/ano N	**2 485**

NCP 11 – Agricultura

Assim, a evolução durante o ano N do justo valor dos ativos biológicos registou um acréscimo global de 335 euros, em resultado do efeito conjugado da aquisição de um animal (+108 euros), nascimento de outro (+50 euros), variação dos preços de mercado (+56 euros), acréscimo de justo valor devido a evolução física de parte do efetivo animal (+171 euros) e decréscimo de justo valor motivado pela degradação física de outra parte do efetivo animal (-50 euros).

4.3 Em termos contabilísticos**,** a evolução ocorrida implicaria os seguintes registos:

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
1 – Aquisição dum animal em 1 de julho do ano N	3133	Compras - Ativos biológicos – animais de produção	108	
	221	Fornecedores conta corrente		108
2 – Transferência do animal adquirido para inventário	372	Ativos biológicos de produção	108	
	3133	Compras - Ativos biológicos – animais de produção		108
3 – Nascimento dum animal em 1 de julho do ano N	372	Ativos biológicos de produção	50	
	774 -	Ganhos por aumentos de justo valor – em ativos biológicos		50
4 – Pelo acréscimo do justo valor em 31/12/ano N devido a alteração de preços de mercado e evolução física	372	Ativos biológicos de produção	227	
	774	Ganhos por aumentos de justo valor – em ativos biológicos		227
5 – Pelo decréscimo de justo valor em 31/12/ano N por degradação física	664	Perdas por redução de justo valor - em ativos biológicos	50	
	372	Ativos biológicos de produção		50

NCP 12 – Contratos de Construção

1. Introdução

1.1 Esta Norma estabelece o tratamento contabilístico do rendimento dos contratos de construção e dos correspondentes gastos nas demonstrações financeiras das entidades contratadas para a execução dos trabalhos (o construtor).

1.2 Um contrato de construção é um acordo especificamente negociado para a construção de um único ativo, ou um conjunto de ativos que estejam relacionados ou dependentes em termos da sua conceção, tecnologia e função ou do seu objetivo ou uso final. Por exemplo:

- Ativos isolados – construção de uma ponte, uma barragem, um túnel;
- Ativos interrelacionados ou interdependentes – construção de um aeroporto, uma refinaria.

1.3 Considerando que as construções com estas naturezas de ativos geralmente têm prazos de execução longos, isto é, têm início e fim em períodos económicos diferentes, é necessário determinar que parte do rendimento e do gasto (e consequente margem) deve ser imputada a cada período económico durante o período total de construção. Isto porque, este rendimento e gasto pode não ser (e geralmente não é) equivalente aos proveitos faturados e custos suportados do mesmo período.

1.4 No setor público, podem ser celebrados contratos em que não é especificado o proveito do contrato (por exemplo, quando a obra é financiada por dotações orçamentais). Nestes casos, o que está em causa é o reconhecimento dos gastos no período em que se executa o contrato.

1.5 Também podem ser celebrados contratos numa base comercial, semelhante ao setor privado, ou numa base não comercial com recuperação total ou parcial de custos. Nestes casos, o que está em causa é o reconhecimento tanto dos rendimentos como dos gastos no período em que se executa o contrato.

2. Reconhecimento e mensuração

2.1 O desfecho de um contrato, regra geral, pode ser estimado com fiabilidade. Quanto é esse o caso:

- Se a estimativa do desfecho do contrato é um ganho, o rendimento e os gastos do contrato são reconhecidos com referência à fase de acabamento da atividade do contrato à data do relato (referido como método da percentagem de acabamento).
- Se a estimativa do desfecho do contrato é uma perda, essa perda deve ser reconhecida imediatamente como um gasto no período.

2.2 Quando o desfecho de um contrato não puder ser estimado com fiabilidade:

- O rendimento deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os gastos suportados serão recuperáveis (por forma a obter “lucro nulo”);
- Os gastos do contrato devem ser reconhecidos no período em que são suportados.

NCP 12 – Contratos de Construção

2.3 O método da percentagem de acabamento implica:

- Que o rendimento e os gastos contratuais são balanceados conforme a fase de acabamento em que a obra se encontra;
- O rendimento, gastos e margem são relatados como uma proporção do trabalho concluído;
- Que geralmente existe um sistema eficaz de orçamentação e de relato financeiro
- A utilização de técnicas de apuramento da fase de acabamento que podem incluir:
  - Proporção dos custos do contrato suportados no trabalho executado até à data, face aos custos estimados totais do contrato
  - Levantamento do trabalho executado (autos de medição)
  - Conclusão de uma proporção física do trabalho contratado.

2.4 No quadro seguinte, exemplifica-se a forma de calcular o rendimento e os gastos de um contrato de construção cujo grau de acabamento é baseado na proporção dos custos suportados face aos custos totais do contrato:

Evolução da execução do contrato

Anos	Ano N	Ano N+1	Ano N+2
1 - Total de proveitos estimados do contrato	5 000 000	5 000 000	5 100 000
2 - Total de custos estimados do contrato	4 000 000	4 000 000	4 200 000
3 - Duração do contrato (meses)	28	28	28
4 - Número de meses do contrato executados no período	10	12	6
5 - Percentagem de execução/Grau de acabamento do contrato	36%	79%	100%
6 - Percentagem de execução do contrato no período	36%	43%	21%
7 - Gastos do contrato a considerar no período	1 428 571	1 714 286	1 057 143
8 - Rendimento do contrato a considerar no período	1 785 714	2 142 857	1 171 429
9 - Faturação no período	1 500 000	2 000 000	1 600 000
10 - Rendimento do contrato gerado e não faturado no período (10=8-9)	285 714	428 571	0
11 - Resultados positivos gerados pelo contrato no período (11=8-7)	357 143	428 571	114 286

Como no ano N+2 houve um acréscimo do total dos proveitos e dos custos estimados do contrato, os rendimentos e os gastos reconhecidos nesse ano correspondem à aplicação da percentagem de execução do contrato nesse ano à estimativa inicial total de custos e proveitos

do contrato, acrescida da variação dos custos e proveitos totais do contrato ocorrida nesse mesmo ano.

3. Determinação do rendimento e gastos do contrato

3.1 Apresentam-se a seguir exemplos que ilustram a forma de determinar a percentagem de acabamento de contratos de construção numa base comercial e não comercial e o momento de reconhecimento do rendimento e dos gastos do contrato.

3.2 Exemplo 1 – Contratos numa base não comercial

A Direção Geral de Edifícios e Equipamentos (Construtor/empreiteiro) assinou um contrato para construir uma escola para a Direção Geral do Ensino. A Direção Geral de Edifícios e Equipamentos é financiada por dotações orçamentais.

O contrato de construção identifica os requisitos de construção, incluindo custos antecipados, especificações técnicas, e data de conclusão, mas não assegura qualquer recuperação dos gastos de construção diretamente da Direção Geral do Ensino.

O contrato de construção é o documento fundamental de gestão e responsabilização que assegura a qualidade da conceção e construção da escola. É também usado como input para futuras projeções de custos.

A estimativa inicial dos custos do contrato é de 8.000 euros e a duração prevista para a construção é de 3 anos. A Agência de Gestão dos Fundos Comunitários acordou assegurar o financiamento de 4.000 euros, que corresponde a metade dos custos de construção, situação que se encontra especificada no contrato de construção.

No fim do ano 1, a estimativa de custos do contrato foi incrementada para 8.050. A Agência de Gestão dos Fundos Comunitários acordou financiar metade desse incremento nos custos estimados.

No ano 2, a tutela da Direção Geral do Ensino aprova uma variação/alteração no projeto de que resultam custos adicionais do contrato estimados em 150 euros. A Agência de Gestão dos Fundos Comunitários acorda financiar metade desse incremento.

No final do ano 2, o custo suportado inclui 100 euros de material em stock no local para ser usado na conclusão da obra durante o ano 3.

A Direção Geral de Edifícios e Equipamentos determina o grau de acabamento do contrato através do cálculo da proporção dos gastos do contrato suportados com a execução da obra face à última estimativa de custos totais do contrato.

No quadro seguinte encontram-se sintetizados os dados financeiros relativos ao período de construção:

NCP 12 – Contratos de Construção

Quadro 1

Anos	Ano 1	Ano 2	Ano 3
1 - Quantia inicial de proveito do contrato	4 000	4 000	4 000
2 - Variação de preços	0	100	100
3 - Total dos proveitos estimados do contrato (3=1+2)	4 000	4 100	4 100
4 - Custos do contrato suportados até à data de relato	2 093	6 168	8 200
5 - Custos para completar o contrato	5 957	2 032	0
6 - Total dos custos estimados do contrato (6=4+5)	8 050	8 200	8 200
7 - Custo de materiais em stock na obra	0	100	0
8 - Grau de acabamento [8=(4-7)/6]	26%	74%	100%

O grau de acabamento no ano 1 (26 %) corresponde à percentagem dos custos do contrato suportados até à data de relato face ao total dos custos estimados do contrato na mesma data.

O grau de acabamento no ano 2 (74%) é determinado de forma idêntica ao do ano 1, mas excluindo dos custos suportados com a execução dos trabalhos do contrato o custo dos materiais em stock para serem usados no ano 3.

As quantias de rendimentos e gastos do contrato reconhecidos na demonstração de resultados dos 3 anos são as seguintes:

Quadro 2

Anos	Quantia acumulada	Quantia reconhecida em anos anteriores	Quantia reconhecida no ano
Ano 1			
Rendimento (4.000 x 26%)	1 040	0	1 040
Gastos (8.050 x 26%)	2 093	0	2 093
Ano 2			
Rendimento (4.100 x 74%)	3 034	1 040	1 994
Gastos (8.200 x 74%)	6 068	2 093	3 975
Ano 3			
Rendimento (4.100 x 100%)	4 100	3 034	1 066
Gastos (8.200 x 100%)	8 200	6 068	2 132

NCP 12 – Contratos de Construção

3.3 Exemplo 2 – Contratos numa base comercial

A Direção-Geral de Edifícios e Equipamentos (Construtor/empreiteiro), embora predominantemente financiado por dotações orçamentais, está autorizado a efetuar trabalhos de construção numa base comercial para entidades do sector privado.

A quantia inicial do proveito acordada no contrato é de 9.000 euros. A estimativa inicial de gastos do contrato para o construtor é de 8.000 euros. A duração prevista para a construção é de 3 anos.

No final do ano 1 a Direção-Geral (construtor) estima que os custos do contrato aumentem para 8.050 euros.

No ano 2, o cliente aprova uma alteração que resulta no incremento do proveito do contrato em 200 euros e numa estimativa de custos adicionais do contrato de 150 euros.

No final do ano 2 o custo suportado inclui 100 euros de material adquirido e em stock no local para ser usado na conclusão da obra durante o ano 3.

A Direção-Geral de Edifícios e Equipamentos determina o grau de acabamento do contrato calculando a proporção dos gastos suportados com os trabalhos do contrato realizados à data face à última estimativa dos gastos totais do contrato.

No quadro seguinte encontram-se sintetizados os dados financeiros relativos ao período de construção:

Quadro 3

Anos	Ano 1	Ano 2	Ano 3
1 - Quantia inicial de proveito do contrato	9 000	9 000	9 000
2 - Variação de preços	0	200	200
3 - Total dos proveitos estimados do contrato (3=1+2)	9 000	9 200	9 200
4 - Custos do contrato suportados até à data de relato	2 093	6 168	8 200
5 - Custos para completar o contrato	5 957	2 032	0
6 - Total dos custos estimados do contrato (6=4+5)	8 050	8 200	8 200
7 - Custo de materiais em stock na obra	0	100	0
8 - Resultados positivos estimados (9=3-6)			
9 - Grau de acabamento [9=(+4-7)/6]	26%	74%	100%

O grau de acabamento relativo ao ano 2 (74%) é determinado excluindo dos gastos suportados com a execução dos trabalhos do contrato o gasto dos materiais em stock para serem usados no ano 3.

NCP 12 – Contratos de Construção

As quantias de rendimento, gastos e resultados reconhecidos na demonstração de resultados em cada um dos três anos é a seguinte:

Quadro 4

Anos	Quantia acumulada	Quantia reconhecida em anos anteriores	Quantia reconhecida no ano
Ano 1			
Rendimento (9.000 x 26%)	2 340	0	2 340
Gastos (8.050 x 26%)	2 093	0	2 093
Resultado	247	0	247
Ano 2			
Rendimento (9.200 x 74%)	6 808	2 340	4 468
Gastos (8.200 x 74%)	6 068	2 093	3 975
Resultado	740	247	493
Ano 3			
Rendimento (9.200 x 100%)	9 200	6 808	2 392
Gastos (8.200 x 100%)	8 200	6 068	2 132
Resultado	1 000	740	260

NCP 13 – Rendimento de Transações com Contraprestação

1. Introdução

1.1 As entidades públicas obtêm rendimentos de transações com contraprestação ou sem contraprestação. Esta Norma trata apenas dos rendimentos provenientes de transações com contraprestação.

1.2 Conceptualmente, para efeitos desta Norma, transações com contraprestação são transações em que uma entidade:

- Recebe valor de outra entidade dando-lhe diretamente em troca valor aproximadamente igual; ou
- Entrega valor a outra entidade recebendo diretamente em troca valor aproximadamente igual.

1.3 O rendimento de transações com contraprestação resulta de:

- Venda de bens ou prestação de serviços a terceiros;
- Venda de bens ou prestação de serviços a outras entidades públicas;
- O uso por terceiros de ativos da entidade rendendo juros, royalties e dividendos e distribuições similares.

2. Rendimentos provenientes da prestação de serviços

2.1 Quando o desfecho de uma transação que envolva a prestação de serviços puder ser estimado com fiabilidade, o rendimento associado a essa transação deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento do contrato à data do relato.

2.2 O reconhecimento do rendimento com referência à fase de acabamento de um contrato é usualmente referido como o método da percentagem de acabamento. Segundo este método, o rendimento é reconhecido nos períodos contabilísticos em que os serviços são prestados. O reconhecimento do rendimento nesta base proporciona informação útil sobre a extensão da prestação de serviços e o respetivo desempenho em cada período.

2.3 O desfecho de um contrato pode ser estimado com fiabilidade quando estiverem satisfeitas todas as seguintes condições:

- A quantia de rendimento pode ser mensurada com fiabilidade;
- É provável que os benefícios económicos ou potencial de serviço associados à transação fluirão para a entidade;
- A fase de acabamento do contrato à data de relato pode ser mensurada com fiabilidade; e
- Os custos suportados com o contrato e os custos totais para o completar podem ser mensurados com fiabilidade.

NCP 13 – Rendimento de Transações com Contraprestação

2.4 São exemplos de prestações de serviços:

- Alojamento – O rendimento proveniente do fornecimento de alojamento é reconhecido quando o rendimento é obtido de acordo com os termos do contrato de arrendamento.

- Transporte escolar – O rendimento resultante do fornecimento de transporte escolar é reconhecido quando o transporte é fornecido.

- Gestão de vias com portagens – O rendimento de portagens é reconhecido quando é obtido, baseado na utilização das respetivas vias rodoviárias.

- Custas de processos judiciais – O rendimento de processos judiciais pode ser reconhecido por referência ao grau de acabamento dos processos ou baseado na duração dos períodos em que ocorrem sessões judiciais relativas a esses processos.

- Investigação em ciência e tecnologia – O rendimento proveniente de contratos de prestação de serviços de investigação científica e tecnológica é reconhecido por referência ao grau de acabamento de cada projeto individual.

- Serviços de montagem/instalação – Os serviços de montagem são reconhecidos como rendimento por referência ao grau de acabamento da instalação, salvo se estiverem relacionados com a venda ocasional dum bem, situação em que são reconhecidos quando o bem é vendido.

- Serviços de manutenção/assistência técnica incluídos no preço do produto – Quando o preço de venda de um produto inclui uma quantia identificável para subsequentes serviços de manutenção/assistência técnica (por exemplo apoio pós-venda e atualização de software na venda de software), essa quantia é diferida e reconhecida como rendimento ao longo do período durante o qual o serviço é prestado. A quantia diferida deve cobrir os custos esperados dos serviços contratados acrescidos duma margem razoável de retorno sobre esses serviços.

- Bilhetes de admissão/ingresso – O rendimento de espetáculos e outros eventos especiais é reconhecido quando os eventos ocorrem. Quando é vendida uma subscrição para vários eventos, os rendimentos são alocados a cada evento numa base que reflita a extensão dos serviços executados em cada evento.

- Rendimentos de propinas – O rendimento é reconhecido na proporção dos serviços prestados ao longo do correspondente período letivo.

- Rendimentos de admissão, acesso e pertença (joias e quotas) – O reconhecimento do rendimento depende da natureza dos serviços disponibilizados. Se a joia ou quota permite apenas a aquisição da qualidade de membro e todos os outros serviços ou produtos são pagos separadamente ou é uma subscrição anual separada, tais joias e quotas são reconhecidas como rendimento quando não exista significativa incerteza sobre a sua cobrabilidade. Se a joia ou quota habilita o membro a obter serviços ou publicações gratuitas durante o período de filiação ou para adquirir bens ou serviços a preços inferiores aos pagos pelos não membros, o rendimento é reconhecido numa base que reflita o timing, natureza e valor dos benefícios proporcionados.

NCP 13 – Rendimento de Transações com Contraprestação

3. Rendimentos provenientes de venda de bens

3.1 O rendimento da venda de bens deve ser reconhecido quando tiverem sido satisfeitas todas as condições seguintes:

- A entidade tiver transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade e controlo dos bens;
- A entidade não mantiver envolvimento continuado na gestão a um nível usualmente associado à propriedade, nem o controlo efetivo sobre os bens vendidos;
- A quantia do rendimento puder ser mensurada com fiabilidade;
- For provável que os benefícios económicos ou potencial de serviço associados à transação fluirão para a entidade; e
- Os gastos suportados ou a suportar relativos à transação puderem ser mensurados com fiabilidade.

4. Juros, royalties e dividendos

4.1 O rendimento proveniente do uso por terceiros de ativos da entidade que geram juros, royalties, e dividendos ou distribuições similares, deve ser reconhecido usando os requisitos estabelecidos no ponto 4.2 seguinte quando:

- For provável que os benefícios económicos ou potencial de serviço associado à transação fluirão para a entidade;
- A quantia do rendimento puder ser mensurada com fiabilidade.

4.2 O rendimento associado a estes acontecimentos deve ser reconhecido como segue:

- Os juros devem ser reconhecidos numa base proporcional ao tempo do rendimento real do ativo;
- Os royalties devem ser reconhecidos à medida que são obtidos de acordo com a substância dos acordos relevantes; e
- Os dividendos ou distribuições similares devem ser reconhecidos quando o direito do acionista ou da entidade de os receber for estabelecido.

5. Determinação de quando uma entidade atua como principal (por sua própria conta) ou como agente (em representação de outra entidade)

5.1 Uma entidade atua como principal quando está exposta a riscos significativos e respetivas retribuições na venda de bens ou prestação de serviços.

NCP 13 – Rendimento de Transações com Contraprestação

5.2 As características que indicam que uma entidade atua como principal incluem:

- A entidade tem a responsabilidade de assegurar o fornecimento dos bens ou a prestação dos serviços ao cliente, sendo por exemplo responsável pela aceitação dos bens ou serviços encomendados ou comprados pelo Cliente;
- A entidade assume os riscos associados à gestão do inventário antes ou após a encomenda, durante o transporte ou sobre devoluções;
- A entidade tem autoridade para estabelecer preços, de forma direta ou indireta, por exemplo, através do fornecimento adicional de bens ou serviços;
- A entidade assume o risco de crédito do cliente (risco de incobrabilidade) para a quantia a receber do cliente.

5.3 Uma entidade atua como agente quando não está exposta a riscos significativos e respetivas retribuições na venda de bens ou fornecimento de serviços.

5.4 Uma característica indicativa de que a entidade atua como agente é quando a quantia de rendimento da entidade está predeterminada, através de uma remuneração fixa por transação ou de uma percentagem do montante faturado ao comprador.

6. Exemplos ilustrativos

6.1 Exemplo 1

Na Universidade ABC decorreram durante o mês de setembro do ano N as inscrições para os cursos internacionais do ano letivo N/N+1.

Cada ano letivo decorre de setembro do ano N a agosto do ano N+1.

De acordo com a política de internacionalização da universidade as propinas relativas aos cursos internacionais devem cobrir o respetivo custo acrescido duma margem de 10% e foram fixadas em 5 mil euros. O pagamento das propinas é efetuado em 2 prestações semestrais que ocorrem em setembro do ano N e março do ano N+1.

Inscreveram-se para frequentarem os referidos cursos internacionais 300 alunos.

A universidade reconhece o direito a receber no momento da inscrição e periodiza o rendimento mensalmente numa base proporcional à duração do ano letivo. Assim, em 31 de dezembro do ano N apresenta os seguintes registos contabilísticos:

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
1 – Reconhecimento do direito às propinas decorrente da inscrição dos alunos	214 28231	Utentes Rendimentos a reconhecer - propinas	1 500 000	 1 500 000
2 – Reconhecimento do pagamento da primeira prestação	12X 214	Depósitos à ordem Utentes	750 000	 750 000
3 – Reconhecimento do rendimento do ano N – periodização dos meses de setembro a dezembro	28231 7202	Rendimentos a reconhecer - propinas Prestações de serviços de educação - propinas	500 000	 500 000

6.2 Exemplo 2

A Direção-Geral de Informática contratou com o Departamento de Educação a construção duma aplicação informática (software) para monitorização e avaliação do sucesso escolar.

Os termos do contrato celebrado são os seguintes:

- Duração do contrato – 15 meses
- Início do contrato – 1 de junho do ano N
- Fim do contrato – 30 de setembro do ano N+1
- Preço global do contrato/projeto – 500 mil euros
- Fases do contrato:
  - Fase 1 - Análise de requisitos – 3 meses (20%);
  - Fase 2 – Desenvolvimento/programação – 6 meses (40%)
  - Fase 3 – Instalação – 1,5 meses – (10%)
  - Fase 4 – Testes – 3 meses – (20%)
  - Fase 5 – Divulgação – 1,5 meses – (10%)

Os custos suportados pelo fornecedor (Direção-Geral de Informática) com o desenvolvimento da aplicação são proporcionais à duração de cada uma das fases e homogéneos dentro de cada fase.

A faturação ao cliente ocorre no fim de cada fase (após aceitação do cliente) pelo valor da respetiva percentagem de tempo gasto e prevê um prazo de recebimento de 30 dias. O preço contratualizado permite uma margem para o fornecedor de 25%.

Os termos do contrato foram cumpridos e não ocorreram custos adicionais para o fornecedor.

Face aos termos contratuais, a execução do contrato decorre durante os anos N e N+1 conforme se encontra sistematizado no quadro seguinte:

NCP 13 – Rendimento de Transações com Contraprestação

Evolução da execução do contrato

Anos	Ano N	Ano N+1
1 - Total de proveitos estimados do contrato	500 000	500 000
2 - Total de custos estimados do contrato	400 000	400 000
3 - Duração do contrato (meses)	15	15
4 - Número de meses do contrato executados no período	6	9
5 - Percentagem de execução/Grau de acabamento do contrato	40%	100%
6 - Percentagem de execução do contrato no período	40%	60%
7 - Gastos do contrato a considerar no período (7=6*2)	160 000	240 000
8 - Rendimento do contrato a considerar no período (8=6*1)	200 000	300 000
9 - Faturação no período	100 000	400 000
10 - Rendimento do contrato gerado e não faturado no período (10=8-9)	100 000	0
11 - Resultados positivos gerados pelo contrato no período (11=8-7)	40 000	60 000

Assim, no ano N a Direção-Geral de Informática executa 40% do contrato correspondente à conclusão da fase 1 (3 meses) e à concretização parcial (3 meses) da fase 2, pelo que o reconhecimento do rendimento teria a seguinte movimentação contabilística:

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
1 – Pela faturação efetuada no período	211	Clientes conta corrente	100 000	
	72	Prestações de serviços		100 000
2 – Pelo reconhecimento do rendimento não faturado	2721	Devedores por acréscimos de rendimentos	100 000	
	72	Prestações de serviços		100 000

No ano N+1, a Direção-Geral de Informática executa os restantes 60% do contrato correspondente à conclusão da fase 2 (que transitou em curso do ano anterior) e à concretização integral das fases 3 a 5, pelo que haveria que reconhecer os restantes 300.000 euros dos proveitos totais do contrato.

Para além do reconhecimento do rendimento do contrato, haveria que reconhecer também em cada período o gasto do contrato em função da fase de acabamento (160.000 euros no ano N e 240.000 euros no ano N+1, para que cada período refletisse a respetiva margem (40.000 euros no ano N e 60.000 euros no ano N+1).

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

1. Introdução

1.1 Esta Norma estabelece os princípios gerais sobre o reconhecimento do rendimento proveniente de transações sem contraprestação e propicia orientação sobre a aplicação desses princípios para as principais fontes de rendimento dos governos e outras entidades do setor público.

1.2 O governo e muitas outras entidades do setor público obtêm a maioria do seu rendimento de transações sem contraprestação. Essas transações incluem fundamentalmente impostos, contribuições e transferências. As transferências podem ser em dinheiro ou em espécie e abrangem, por exemplo, subsídios, perdão de dívidas, multas, ofertas, donativos ou bens e serviços em espécie.

1.3 Conceptualmente, para efeitos desta Norma, transações sem contraprestação são transações em que uma entidade:

- Recebe valor de outra entidade sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual; ou
- Entrega valor a outra entidade sem receber diretamente em troca valor aproximadamente igual.

1.4 As transações sem contraprestação podem contemplar 3 situações distintas:

- Em algumas transações sem contraprestação, uma entidade recebe recursos, mas não entrega como retorno qualquer retribuição (por exemplo, impostos) ou entrega apenas uma retribuição simbólica.
- Noutras transações sem contraprestação a entidade pode proporcionar alguma retribuição diretamente como contrapartida dos serviços recebidos, mas essa retribuição não se aproxima do justo valor dos recursos recebidos (por exemplo, propinas, taxas moderadoras). Nestes casos, a entidade deve determinar se existe uma combinação de transações com contraprestação e sem contraprestação, e cada componente da transação deve ser reconhecida separadamente de acordo com a respetiva Norma.
- Há ainda outras transações em que não é imediatamente claro se são transações com contraprestação ou sem contraprestação. Nestes casos, uma análise acerca da substância da transação determinará se são transações com contraprestação ou transações sem contraprestação. Por exemplo, a venda de bens é geralmente classificada como uma transação com contraprestação. Se, contudo, a transação é realizada por um preço subsidiado, isto é, um preço que não é aproximadamente igual ao justo valor dos bens vendidos, essa transação cai dentro da definição de transação sem contraprestação.

2. Especificações sobre ativos transferidos

2.1 Esta Norma define especificações sobre ativos transferidos como os termos da lei, de um regulamento ou de um acordo vinculativo da transferência, que sejam uma imposição ao uso dos ativos transferidos.

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

2.2 Os referidos termos devem ser executáveis (isto é, de aplicação obrigatória) para terem eficácia, e a Norma considera que este princípio é necessário para prevenir o diferimento inapropriado do reconhecimento do rendimento, ou a divulgação de restrições sem substância.

2.3 As especificações podem tomar duas formas: condições ou restrições.

2.4 Condições

Quando a transferência de um ativo impõe uma condição ao recetor (beneficiário), o recetor deve reconhecer um passivo relativamente à transferência aquando do reconhecimento inicial do ativo.

Isto acontece porque o recetor não pode evitar um exfluxo de recursos, dado que lhe é exigido que consuma os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço incorporado no ativo transferido, através da distribuição de determinados bens ou serviços para um terceiro conforme especificado, ou então deve devolver ao cedente os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.

Dependendo da natureza da condição, esta pode ir sendo satisfeita progressivamente, permitindo à entidade reduzir a quantia do passivo e reconhecer rendimento progressivamente, ou apenas ser concretizada com a ocorrência de um particular acontecimento futuro, caso em que a entidade só elimina o passivo e reconhece o rendimento quando esse acontecimento ocorrer.

2.5 Restrições

Esta Norma não permite que as entidades reconheçam um passivo relativo a uma restrição quando o ativo transferido é inicialmente reconhecido. Isto porque, como definido na Norma, as restrições não impõem por si uma obrigação presente sobre a entidade recetora de sacrificar benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para satisfazer a restrição. A violação duma restrição pode gerar uma penalidade, tal como uma multa a ser imposta à entidade recetora. De qualquer maneira, a penalidade é o resultado da imposição das regras de execução resultante da violação, não do reconhecimento inicial do ativo.

3. Reconhecimento de impostos e transferências

3.1 O rendimento relativo a impostos deve ser reconhecido quando o acontecimento tributável ocorrer. Por exemplo:

- IRS/IRC – ganho obtido pelos contribuintes, decorrente de rendimentos tributáveis durante um período
- IVA – realização de atividade tributável durante um período
- IMI – passagem da data em que o imposto é lançado

3.2 Porém, podem existir circunstâncias extraordinárias em que o reconhecimento é posterior ao acontecimento tributável por não estarem satisfeitas as condições de reconhecimento do correspondente ativo (por exemplo, não foi possível estimar a quantia do rendimento com fiabilidade).

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

3.3 O rendimento relativo a transferências deve ser reconhecido quando o acontecimento ocorrer. Por exemplo:

- Perdão de dívida – quando a dívida deixa de satisfazer a definição de passivo (extinção da obrigação)
- Multas – quando é liquidada
- Legado – quando existir o direito ao património
- Doação – quando recebida

4. Reconhecimento de adiantamentos

4.1 Uma entidade que recebe recursos antecipados de um acontecimento tributável ou de um acordo de transferência deve reconhecer um ativo, e um passivo do mesmo montante, relativo aos recursos adiantados. Isto porque, no caso de o acontecimento tributável não se concretizar ou de o acordo de transferência não se ter tornado executório, a entidade poder ter de devolver parte ou a totalidade dos recursos reconhecidos.

4.2 Esta contabilização é consistente com os princípios da contabilidade na base do acréscimo que estabelecem que o rendimento deve ser reconhecido no período em que ocorre o evento que lhe deu origem, ou seja, o rendimento não deve ser reconhecido antes de o acontecimento tributável ocorrer.

5. Mensuração de ativos

5.1 Esta Norma exige que os ativos adquiridos através de transações sem contraprestação sejam inicialmente mensurados ao justo valor à data da aquisição. Esta perspetiva é a apropriada para refletir a substância da transação e as suas consequências para o recetor.

5.2 Numa transação com contraprestação, o custo de aquisição é a medida do justo valor do ativo adquirido. Contudo, por definição, numa transação sem contraprestação a retribuição dada pela aquisição dum ativo não é aproximadamente equivalente ao justo valor do ativo adquirido.

6. Mensuração de passivos

6.1 Esta Norma exige que quando uma entidade reconhece uma responsabilidade relativa a uma entrada de recursos, essa responsabilidade seja mensurada inicialmente como a melhor estimativa da quantia exigida para liquidar a obrigação na data de relato.

7. Acontecimento tributável

7.1 Esta Norma define acontecimento tributável como o acontecimento passado que através de legislação apropriada, o governo, o parlamento ou outra autoridade determine estar sujeito a imposto.

7.2 Este é o momento mais tempestivo possível para reconhecer ativos e rendimentos oriundos duma transação tributária, porque é o momento em que ocorre o controlo do ativo proveniente do acontecimento passado.

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

8. Serviços em espécie

8.1 Esta Norma considera que muitos serviços em espécie satisfazem a definição de um ativo e devem, em princípio, ser reconhecidos como tal. Contudo, em alguns casos podem existir dificuldades em obter uma mensuração fiável. Noutros casos, os serviços em espécie não satisfazem a definição de um ativo porque a entidade de relato não tem suficiente controlo sobre os serviços proporcionados.

8.2 Devido a essas dificuldades de mensuração e controlo, os serviços em espécie nem sempre são passíveis de reconhecimento.

9. Exemplos práticos

9.1 Estimativa do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI)

O Município ABC procedeu à estimativa de IMI do ano N a receber em N+1, no valor de 10.000.000 de euros. No ano N+1 as liquidações emitidas relativas ao IMI cifraram-se em 9.500.000 de euros, tendo a cobrança dessas liquidações sido de 7.500.000 de euros. Havia, no entanto, liquidações de IMI transitadas de anos anteriores de 3.000.000 de euros, tendo sido cobradas no ano N+1, 1.500.000 de euros.

A previsão de receita inscrita pelo Município no orçamento municipal de n+1 é de 9.000.000 de euros.

Os registos contabilísticos a efetuar seriam os seguintes:

Operação	Conta/CE	Designação da conta	Débito	Crédito
1 – Acréscimo rendimento estimado 31/12/N	2720 70105	Impostos e taxas imputados ao período Imposto Municipal sobre Imóveis	10.000.000	 10.000.000
2 – Orçamento inicial ano N+1	011.010202 012.010202	Previsões iniciais Previsões corrigidas	9.000.000	 9.000.000
	014.010202 011.010202	Previsões por liquidar Previsões iniciais	9.000.000	 9.000.000
	0151. 010202 014.010202	Liquidações transitadas Previsões por liquidar	3.000.000	 3.000.000
3 – Liquidação IMI N+1	0152.010202 014.010202	Liquidações emitidas Previsões por liquidar	9.500.000	 9.500.000
	2131 2720	Contribuintes – Impostos diretos Impostos e taxas imputados ao período	9.500.000	 9.500.000
4 – Anulação do acréscimo de rendimento e correção da estimativa	2720 561	Impostos e taxas imputados ao período Resultados transitados – de períodos anteriores	 500.000	500.000

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

5 - Recebimento	0171.010202 0153.010202	Recebimentos do período Liquidações recebidas	7.500.000	 7.500.00
	0172. 010202 0153.010202	Recebimentos de períodos findos Liquidações recebidas	1.500.000	 1.500.000
	122 2131	Depósitos bancários à ordem Contribuintes – Impostos diretos	9.000.000	 9.000.000

Subjacente a estes registos, está o facto de o IMI ser um imposto que incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos, situados em território português. É devido pelo proprietário do prédio a 31 de dezembro do ano a que respeita, ou seja, mesmo que a 1 de janeiro o imóvel seja vendido, o IMI a pagar nesse ano será da responsabilidade do anterior proprietário, uma vez que no ano N+1 será liquidado o IMI do ano N. Deste modo verifica-se então que o IMI é um rendimento que respeita ao ano N, mas cuja liquidação e consequente arrecadação da receita ocorre no ano ou anos seguintes.

Conforme preconiza o princípio do acréscimo, os rendimentos e os gastos são reconhecidos quando obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitem, pelo que, o relevante não é a data de cobrança do imposto por parte da Administração Tributária e Aduaneira (AT), nem a data em que a verba é efetivamente transferida para as autarquias, mas sim a data em que se constitui o direito a receber.

Assim, aquando da especialização do rendimento de IMI, o qual se consubstancia num rendimento do ano N mas cuja liquidação e arrecadação ocorre no ano N+1, deverá para o efeito o valor ser contabilizado numa conta 2720 – Impostos e taxas imputados ao período, que traduz um rendimento a reconhecer no período contabilístico a que respeita, independentemente da existência de documentação vinculativa e de a sua cobrança só vir a ocorrer em exercício ou exercícios subsequentes.

Deste modo, os municípios deverão especializar no ano N o valor do IMI desse ano, que só será liquidado no ano ou anos seguintes. Para tal, poderão tentar obter junto da AT no decorrer do mês de janeiro do ano N+1 os valores que previsivelmente virão a ser liquidados relativamente ao imposto do ano N, para proceder à sua especialização à data de 31/12/N, devendo os mesmos ser sujeitos às respetivas correções em períodos posteriores (ano N+1) perante a receção da nota de liquidação remetida pela AT.

Caso se verifique a receção do referido documento, em data anterior à conclusão dos trabalhos de prestação de contas, poderá a autarquia proceder aos devidos ajustamentos ainda no âmbito da especialização do rendimento à data de 31/12/N.

O valor previsto no orçamento do ano N+1 para a receita de IMI poderá ser um valor aproximado do montante a especializar no ano N, mas chama-se a atenção de que no caso das autarquias, esse valor de previsão poderá estar influenciado por três fatores que poderão prejudicar a sua utilização como estimativa do valor a especializar:

- O orçamento da receita reflete a expectativa de arrecadação de receita, mas essa receita pode ser referente não ao ano N, mas sim ao ano N-1 e anteriores, caso em que não se pode considerar na especialização a totalidade da previsão;

- Fruto da experiência passada poderá verificar-se a existência sistemática de liquidações por cobrar em cada ano, caso em que a previsão da receita deverá ter em conta a expectativa de arrecadação efetiva e não a expectativa de liquidações a emitir, caso em que o valor a especializar será maior que o da previsão de receita;

- No caso das autarquias, fruto das regras previsionais do POCAL (que permanecem em vigor para o exercício de 2016), o valor inscrito em sede de orçamento poderá estar limitado pela média da receita arrecadada nos últimos anos e como tal não refletir a expectativa de receita que ocorrerá nesse ano, caso em que na especialização deverá ser utilizada a expectativa de liquidações e não a previsão do orçamento.

9.2 Subvenções de finalidade geral à atividade

A Entidade Y atribuiu uma subvenção de 10 milhões de euros ao Instituto de Intervenção Social para assegurar a sua atividade junto de áreas social e economicamente deprimidas.

O Instituto de Intervenção Social é responsável, nos termos das suas atribuições legais, a empreender vários programas sociais. Contudo não dispõe de recursos suficientes para assegurar todos os programas sem assistência financeira.

Não existem quaisquer especificações com condições associadas à subvenção atribuída.

Assim:

A Entidade Y reconhece um passivo e o correspondente gasto quando atribui a subvenção, bem com a respetiva saída de recursos quando concretiza a transferência

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
1 – Reconhecimento da subvenção concedida	202	Credores por transferências e subsídios não reembolsáveis concedidos		10 000 000
	601	Transferências correntes concedidas	10 000 000	
2 – Registo do pagamento da subvenção	12X	Depósitos à ordem		10 000 000
	202	Credores por transferências e subsídios não reembolsáveis concedidos	10 000 000	

Como não existem especificações com condições associadas à subvenção atribuída, nem qualquer obrigação de cumprimento ou desempenho, o Instituto de Intervenção Social reconhece um rendimento e o correspondente direito quando a subvenção é atribuída, bem como a respetiva entrada de recursos quando a transferência é concretizada.

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
1 – Reconhecimento da subvenção atribuída	201 75	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis obtidos Transferências e subsídios correntes obtidos	10 000 000	 10 000 000
2 – Registo do recebimento da subvenção	12X 201	Depósitos à ordem Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis obtidos	10 000 000	 10 000 000

9.3 Transferência para uma universidade pública com especificações que não satisfazem o conceito de condição

Uma entidade pública transfere para uma universidade pública um terreno de 200 ha destinado à instalação dum campus universitário. O acordo de transferência especifica que o terreno se destina a esse fim, mas não estabelece que o terreno tenha de ser devolvido se não for utilizado para o fim previsto. O valor de mercado do terreno ascende a 12 milhões de euros e coincide com a quantia escriturada nos registos contabilísticos da entidade pública.

A universidade reconhece o terreno como um ativo nas demonstrações financeiras do período de relato em que a transferência se torna vinculativa, isto é, quando passa a ter o controlo desse ativo. Como as especificações do acordo não são condições, a universidade reconhece uma variação positiva (acréscimo) no património líquido relativa ao terreno transferido por doação nas demonstrações financeiras do período em que reconhece esse terreno como um ativo.

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
1 – Reconhecimento da transferência do terreno	431 5942	Terrenos e recursos naturais Doações obtidas – Em outros ativos	12 000 000	 12 000 000

A entidade pública cedente desreconhece o ativo transferido por contrapartida dum gasto relativo a donativos atribuídos, nas demonstrações financeiras do período em que a transferência se torna vinculativa.

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
1 – Desreconhecimento do terreno transferido	431 68822	Terrenos e recursos naturais Donativos – Em outros ativos	 12 000 000	12 000 000

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

9.4 Transferência/Subvenção com condições

9.4.1 Introdução/Pressupostos

O Departamento de Infraestruturas, através dum protocolo, atribui uma subvenção de 100 milhões de euros à Universidade ABC para a construção de 5 Escolas Superiores no seu campus universitário. Os termos do protocolo são os seguintes:

- Com assinatura do protocolo é transferida uma primeira tranche global de 20% para financiar o início da construção;
- Com o início de construção de cada Escola (adjudicação da empreitada) é recebida uma segunda tranche de 30% do valor do custo previsto dessa Escola;
- Com a finalização da construção de cada Escola é transferida a parte restante (50%) relativa à referida escola;
- O cronograma de construção tem o seguinte calendário:
  - Escola A – início ano N e fim ano N+2
  - Escola B- início ano N+1 e fim ano N+3
  - Escola C – início ano N+2 e fim ano N+4
  - Escola D e E – início ano N+3 e fim ano N+5
- O custo previsto para cada escola é de 20 milhões de euros;
- As verbas atribuídas e transferidas só podem ser usadas nos termos previstos, que a não serem cumpridos implicam a sua devolução ao cedente.

É cumprido o cronograma de construção previsto (com exceção da Escola E), com as seguintes especificações:

- A construção de cada escola tem a duração de 20 meses (inicia-se em novembro do ano x e termina em junho do ano x+2) e o respetivo edifício entra em funcionamento no ano letivo que se inicia no ano de finalização da construção;
- O custo de construção previsto no protocolo reparte-se uniformemente pelo período de construção (20 autos de medição mensais de idêntico valor);
- O prazo de pagamento ao empreiteiro é de 20 dias após a data do auto de medição;
- O custo final de cada Escola excede em 20% o valor previsto, devido a trabalhos a mais que ocorrem no último semestre de construção (que coincide com o primeiro semestre do ano civil em que cada Escola é finalizada);
- Os trabalhos adicionais são integralmente suportados por autofinanciamento da Universidade;
- A técnica de construção é em betão armado com percentagem de alvenaria de tipo tijolo.

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

A universidade adota uma política contabilística de depreciação dos ativos fixos tangíveis baseada no método das quotas constantes.

9.4.2 **Contabilização da subvenção atribuída – no cedente e no beneficiário**

Ano N

Nas demonstrações financeiras do período em que é assinado o protocolo e são concretizadas as primeiras tranches da transferência (ano N):

O Departamento de Infraestruturas reconhece um passivo pelo valor total protocolado e um valor idêntico em gastos a reconhecer por se tratar duma subvenção com condições, as quais à data do protocolo não se encontram cumpridas. Reconhece também as tranches transferidas nos termos do protocolo

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
1 - Reconhecimento da subvenção atribuída com condições	202X 2811X	Credores por transferência e subsídios não reembolsáveis concedidos Gastos a reconhecer - Transferências e subsídios concedidos com condições	 100 000 000	100 000 000
2 – Reconhecimento da primeira tranche paga	12X 202X	Depósitos à ordem Credores por transferência e subsídios não reembolsáveis concedidos	20 000 000	20 000 000
3 – Reconhecimento do pagamento da segunda tranche da Escola A	12X 202X	Depósitos à ordem Credores por transferência e subsídios não reembolsáveis concedidos	6 000 000	6 000 000

A universidade reconhece um ativo pelo valor total protocolado e um passivo de idêntico valor relativo à responsabilidade pelo cumprimento da condição e reconhece também as tranches recebidas.

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
1 - Reconhecimento da subvenção atribuída com condições	201X 2822X	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis recebidos Rendimentos a reconhecer - Transferências e subsídios de capital obtidos com condições	100 000 000	 100 000 000
2 – Reconhecimento da primeira tranche recebida	132X 201X	Depósitos consignados Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis recebidos	20 000 000	 20 000 000

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

3 – Reconhecimento do recebimento da segunda tranche da Escola A	132X 201X	Depósitos consignados Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis recebidos	6 000 000	6 000 000

Ano N+1

Inicia-se a construção da Escola B.

O Departamento de Infraestruturas reconhece o pagamento da segunda tranche da Escola B, iniciada nesse ano.

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
4 – Reconhecimento do pagamento da segunda tranche da Escola B	12X 202X	Depósitos à ordem Credores por transferência e subsídios não reembolsáveis concedidos	6 000 000	6 000 000

A universidade reconhece o recebimento da segunda tranche da Escola B, iniciada nesse ano.

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
4 – Reconhecimento do recebimento da segunda tranche da Escola B	132X 201X	Depósitos consignados Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis recebidos	6 000 000	6 000 000

Ano N+2

No ano N+2, conclui-se a Escola A e inicia-se a Escola C.

Pelo início da construção da Escola C, o Departamento de Infraestruturas reconhece a transferência/pagamento da segunda tranche relativa a essa Escola.

Com a conclusão da Escola A, cumpre-se a condição relativa à parte da subvenção destinada a essa escola, pelo que o Departamento de Infraestruturas reconhece a parte respetiva da subvenção como gasto. Reconhece igualmente o pagamento da tranche final relativa a essa Escola.

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
5 – Reconhecimento do pagamento da segunda tranche da Escola C	12X 202X	Depósitos à ordem Credores por transferência e subsídios não reembolsáveis concedidos	6 000 000	6 000 000

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

6 – Reconhecimento do pagamento da tranche final da Escola A	12X 202X	Depósitos à ordem Credores por transferência e subsídios não reembolsáveis concedidos	10 000 000	10 000 000
7 – Reconhecimento do gasto dado o cumprimento da condição relativa à Escola A	2811X 604	Gastos a reconhecer - Transferências e subsídios concedidos com condições Transferências e subsídios concedidos – Transferências de capital concedidas - Administração Central – outras entidades – Universidade ABC	20 000 000	20 000 000

Pelo início da construção da Escola C, a universidade reconhece o recebimento da segunda tranche relativa a essa Escola.

Com a conclusão da Escola A, cumpre-se a condição relativa à parte da subvenção destinada e essa escola, pelo que a universidade desreconhece um passivo nesse montante e reconhece um acréscimo no património líquido do mesmo montante. Pelo recebimento da tranche final da Escola A, a universidade também reconhece o respetivo recebimento.

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
5 – Reconhecimento do recebimento da segunda tranche da Escola C	132X 201X	Depósitos consignados Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis recebidos	6 000 000	6 000 000
6 – Reconhecimento do recebimento da tranche final da Escola A	132X 201X	Depósitos consignados Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis recebidos	10 000 000	10 000 000
7 – Reconhecimento do rendimento dado o cumprimento da condição relativa à Escola A	2822X 5931X	Rendimentos a reconhecer - Transferências e subsídios de capital obtidos com condições Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciáveis	20 000 000	20 000 000

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

Ano N+3

No ano N+3 conclui-se a construção da Escola B e inicia-se a construção da Escola D.

Por escassez de procura de alunos, a universidade decide não construir a Escola E, e comunica a sua decisão ao Departamento de Infraestruturas. Com esta decisão obriga-se a devolver a parte da tranche inicial destinada a esta Escola.

Com a conclusão da Escola B cumpre-se a condição relativa à parte da subvenção destinada e essa escola, pelo que o Departamento de infraestruturas reconhece a parte respetiva da subvenção como gasto. Reconhece igualmente o pagamento da tranche final relativa a essa Escola.

Pelo início da construção da Escola D, o Departamento de Infraestruturas reconhece a transferência/pagamento da segunda tranche relativa a essa Escola.

Face à decisão da universidade de não construir a Escola E, o Departamento de Infraestruturas desreconhece o passivo e reconhece o direito a ser reembolsado da tranche transferida.

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
8 – Reconhecimento do pagamento da segunda tranche da Escola D	12X 202X	Depósitos à ordem Credores por transferência e subsídios não reembolsáveis concedidos	6 000 000	6 000 000
9 – Reconhecimento do pagamento da tranche final da Escola B	12X 202X	Depósitos à ordem Credores por transferência e subsídios não reembolsáveis concedidos	10 000 000	10 000 000
10 – Reconhecimento do cumprimento da condição relativa à Escola B	2811X 604	Gastos a reconhecer - Transferências e subsídios concedidos com condições Transferências e subsídios concedidos – Transferências de capital concedidas	20 000 000	20 000 000
11 – Reconhecimento do incumprimento da condição resultante da decisão da Universidade de não construir a Escola E	2811X 202X 205X	Gastos a reconhecer - Transferências e subsídios concedidos com condições Credores por transferência e subsídios não reembolsáveis concedidos Devedores por devolução de transferências	16 000 000 4 000 000	20 000 000
12 – Reconhecimento da devolução pela Universidade da tranche recebida relativa à Escola E	205X 12X	Devedores por devolução de transferências Depósitos à ordem	4 000 000	4 000 000

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

Pelo início da construção da Escola D, a universidade reconhece o recebimento da segunda tranche relativa a essa Escola.

Com a conclusão da Escola B cumpre-se a condição relativa à parte da subvenção destinada a essa escola, pelo que a universidade desreconhece um passivo nesse montante e reconhece um acréscimo no património líquido do mesmo montante. Pelo recebimento da tranche final da escola A, a universidade também reconhece o respetivo recebimento.

Pela decisão de não construir a Escola E, a universidade desreconhece o direito a receber a respetiva transferência e reconhece a obrigação de devolver a tranche recebida relativa a essa escola.

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
8 – Reconhecimento do recebimento da segunda tranche da Escola D	132X 201X	Depósitos consignados Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis recebidos	6.000.000	 6.000.000
9 – Reconhecimento do recebimento da tranche final da Escola B	132X 201X	Depósitos consignados Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis recebidos	10.000.000	 10.000.000
10 – Reconhecimento do cumprimento da condição relativa à Escola B	2822X 5931X	Rendimentos a reconhecer - Transferências e subsídios de capital obtidos com condições Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciáveis	20.000.000	 20.000.000
11 – Reconhecimento do incumprimento da condição resultante da decisão de não construir a Escola E	2822X 201X 206X	Rendimentos a reconhecer - Transferências e subsídios de capital obtidos com condições Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis recebidos Credores por devoluções de transferências	20.000.000	 16.000.000 4.000.000
12 – Reconhecimento da devolução ao Departamento de Infraestruturas da tranche recebida relativa à Escola E	206X 132X	Credores por devoluções de transferências Depósitos consignados	4.000.000	 4.000.000

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

Ano N+4

No ano N+4 conclui-se a construção da Escola C.

Com a conclusão da Escola C cumpre-se a condição relativa à parte da subvenção destinada e essa escola, pelo que o Departamento de Infraestruturas reconhece a parte respetiva da subvenção como gasto. Reconhece igualmente o pagamento da tranche final relativa a essa Escola.

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
13 – Reconhecimento do pagamento da tranche final da Escola C	12X 202X	Depósitos à ordem Credores por transferência e subsídios não reembolsáveis concedidos	10.000.000	10.000.000
14 – Reconhecimento do cumprimento da condição relativa à Escola C	2811X 604	Gastos a reconhecer - Transferências e subsídios concedidos com condições Transferências e subsídios concedidos – Transferências de capital concedidas	20.000.000	20.000.000

Com a conclusão da Escola C cumpre-se a condição relativa à parte da subvenção destinada e essa escola, pelo que a universidade desreconhece um passivo nesse montante e reconhece um acréscimo no património líquido do mesmo montante. Pelo recebimento da tranche final da escola C, a universidade também reconhece o respetivo recebimento.

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
13 – Reconhecimento do recebimento da tranche final da Escola C.	132X 201X	Depósitos consignados Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis recebidos	10.000.000	10.000.000
14 – Reconhecimento do cumprimento da condição relativa à Escola C.	2822X 5931X	Rendimentos a reconhecer - Transferências e subsídios de capital obtidos com condições Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciáveis	20.000.000	20.000.000

Ano N+5

Finalmente no ano n+5 conclui-se a construção da Escola D.

Com a conclusão da Escola C cumpre-se a condição relativa à parte da subvenção destinada e essa escola, pelo que o Departamento de Infraestruturas reconhece a parte respetiva da

subvenção como gasto. Reconhece igualmente o pagamento da tranche final relativa a essa Escola.

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
15 – Reconhecimento do pagamento da tranche final da Escola D	12X 202X	Depósitos à ordem Credores por transferência e subsídios não reembolsáveis concedidos	10.000.000	10.000.000
16 – Reconhecimento do cumprimento da condição relativa à Escola D	2811X 604	Gastos a reconhecer - Transferências e subsídios concedidos com condições Transferências e subsídios concedidos – Transferências de capital concedidas	20.000.000	20.000.000

Com a conclusão da construção da Escolas D cumpre-se a condição relativa à parte da subvenção destinada a essa escola, pelo que a universidade desreconhece um passivo nesse montante e reconhece um acréscimo no património líquido do mesmo montante. Pelo recebimento da tranche final da Escolas D, a universidade também reconhece o respetivo recebimento.

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
15 – Reconhecimento do recebimento da tranche final da Escola D.	132X 201X	Depósitos consignados Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis recebidos	10.000.000	10.000.000
16 – Reconhecimento do cumprimento da condição relativa à Escola D	2822X 5931X	Rendimentos a reconhecer - Transferências e subsídios de capital obtidos com condições Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciáveis	20.000.000	20.000.000

9.4.3 Periodização/especialização económica, pela Universidade, dos custos do investimento e da subvenção recebida

Ano N+2

É concluída e entra em funcionamento a Escola A. Considerando os trabalhos a mais (20%) o custo final de construção da escola ascendeu a 24 milhões de euros. Dada a técnica de construção em betão armado com percentagem de alvenaria de tipo tijolo, a vida útil do edifício é de 50 anos.

Assim, a universidade reconhece anualmente como gasto uma depreciação de 1/50 do custo total da Escola A (480 mil euros) e um ganho relativo à imputação de 1/50 do subsídio recebido (400 mil euros).

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
1 – Reconhecimento da depreciação anual da Escola A	642 438	Gastos de depreciação e de amortização – Ativos fixos tangíveis – Escola A Depreciações acumuladas – Escola A	480.000	 480.000
2 – Reconhecimento do subsídio de investimento imputável ao exercício económico – Escola A	5931X 7883	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciáveis Imputação de subsídios e transferências para investimentos – Escola A	400.000	 400.000

Ano N+3

É concluída e entra em funcionamento a Escola B. A Universidade passa também a reconhecer anualmente os gastos de depreciação da Escola B e os ganhos relativos à imputação do subsídio recebido.

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
1 – Reconhecimento da depreciação anual da Escola A	642 438	Gastos de depreciação e de amortização – Ativos fixos tangíveis – Escola A Depreciações acumuladas – Escola A	480.000	 480.000
2 – Reconhecimento do subsídio de investimento imputável ao exercício económico – Escola A	5931X 7883	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciáveis Imputação de subsídios e transferências para investimentos – Escola A	400.000	 400.000
3 – Reconhecimento da depreciação anual da Escola B	642 438	Gastos de depreciação e de amortização – Ativos fixos tangíveis – Escola B Depreciações acumuladas – Escola B	480.000	 480.000
4 – Reconhecimento do subsídio de investimento imputável ao exercício económico – Escola B	5931X 7883	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciáveis Imputação de subsídios e transferências para investimentos – Escola B	400.000	 400.000

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

Ano N+4

É concluída e entra em funcionamento a Escola C. A universidade passa também a reconhecer anualmente os gastos de depreciação da Escola C e os ganhos relativos à imputação do subsídio recebido.

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
1 – Reconhecimento da depreciação anual da Escola A	642 438	Gastos de depreciação e de amortização – Ativos fixos tangíveis – Escola A Depreciações acumuladas – Escola A	480.000	 480.000
2 – Reconhecimento do subsídio de investimento imputável ao exercício económico – Escola A	5931X 7883	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciáveis Imputação de subsídios e transferências para investimentos – Escola A	400.000	 400.000
3 – Reconhecimento da depreciação anual da Escola B	642 438	Gastos de depreciação e de amortização – Ativos fixos tangíveis – Escola B Depreciações acumuladas – Escola B	480.000	 480.000
4 – Reconhecimento do subsídio de investimento imputável ao exercício económico – Escola B	5931X 7883	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciáveis Imputação de subsídios e transferências para investimentos – Escola B	400.000	 400.000
5 – Reconhecimento da depreciação anual da Escola C	642 438	Gastos de depreciação e de amortização – Ativos fixos tangíveis – Escola C Depreciações acumuladas – Escola C	480.000	 480.000
6 – Reconhecimento do subsídio de investimento imputável ao exercício económico – Escola C	5931X 7883	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciáveis Imputação de subsídios e transferências para investimentos – Escola C	400.000	 400.000

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

Ano N+5

É concluída e entra em funcionamento a Escola D. A universidade passa também a reconhecer anualmente os gastos de depreciação da Escola D e os ganhos relativos à imputação do subsídio recebido.

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
1 – Reconhecimento da depreciação anual da Escola A	642 438	Gastos de depreciação e de amortização – Ativos fixos tangíveis – Escola A Depreciações acumuladas – Escola A	480.000	 480.000
2 – Reconhecimento do subsídio de investimento imputável ao exercício económico – Escola A	5931X 7883	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciáveis Imputação de subsídios e transferências para investimentos – Escola A	400.000	 400.000
3 – Reconhecimento da depreciação anual da Escola B	642 438	Gastos de depreciação e de amortização – Ativos fixos tangíveis – Escola B Depreciações acumuladas – Escola B	480.000	 480.000
4 – Reconhecimento do subsídio de investimento imputável ao exercício económico – Escola B	5931X 7883	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciáveis Imputação de subsídios e transferências para investimentos – Escola B	400.000	 400.000
5 – Reconhecimento da depreciação anual da Escola C	642 438	Gastos de depreciação e de amortização – Ativos fixos tangíveis – Escola C Depreciações acumuladas – Escola C	480.000	 480.000
6 – Reconhecimento do subsídio de investimento imputável ao exercício económico – Escola C	5931X 7883	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciáveis Imputação de subsídios e transferências para investimentos – Escola C	400.000	 400.000
7 – Reconhecimento da depreciação anual da Escola D	642 438	Gastos de depreciação e de amortização – Ativos fixos tangíveis – Escola D Depreciações acumuladas – Escola D	480.000	 480.000
8 – Reconhecimento do subsídio de investimento imputável ao exercício económico – Escola D	5931X 7883	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciáveis Imputação de subsídios e transferências para investimentos – Escola D	400.000	 400.000

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

9.5 Perdão de dívida

O Departamento de Apoio à Habitação Social atribuiu, no ano N-5, um subsídio reembolsável a 10 anos a uma Autarquia Local A, no valor de 300 milhões de euros para permitir à autarquia construir um bairro municipal de habitação social.

Face à constatação da incapacidade da Autarquia para assegurar a totalidade do reembolso do subsídio, o Departamento de Apoio à Habitação Social decidiu, no ano N, perdoar parcialmente a dívida em 100 milhões de euros, não estabelecendo especificações associadas a esse perdão da dívida. Na sequência dessa decisão, o Departamento de Apoio à Habitação Social notifica à Autarquia a sua decisão e envia a documentação relativa à dívida com a anotação do referido perdão.

Ao receber a comunicação dessa decisão e a respetiva documentação com a anotação de que a dívida foi perdoada, a Autarquia A desreconhece o passivo relativo à dívida perdoada e reconhece uma variação (acréscimo) no património líquido nas demonstrações financeiras desse período.

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
1 – Desreconhecimento do passivo relativo à dívida perdoada	2042X 5941	Credores por subsídios reembolsáveis – de médio e longo prazo Doações obtidas – Em numerário	100.000.000	 100.000.000

Em contrapartida o Departamento de Apoio à Habitação Social, em resultado da decisão tomada, reconhece um gasto pelo valor da dívida perdoada e desreconhece o correspondente ativo.

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
1 – Reconhecimento do gasto relativo à dívida perdoada	6882 2032X -	Outros gastos e perdas - Donativos – Em numerário Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis – de médio e longo prazo	100.000.000	 100.000.000

9.6 Legado

Um antigo aluno de uma universidade pública, de 65 anos, nomeia essa universidade como primeiro beneficiário do seu testamento, facto que é comunicado à universidade. O graduado não tem herdeiros e possui bens avaliados em 500 mil euros.

A universidade pública não reconhece qualquer ativo ou rendimento nas demonstrações financeiras do período em que o testamento ocorreu. O evento passado para o legado (doação) se concretizar é a morte do testador, facto que ainda não ocorreu.

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

9.7 Multas e outras penalidades

Uma grande empresa é considerada culpada de poluir um rio. Como penalização é obrigada a despoluir o rio e a pagar uma multa de 500 mil euros à Autarquia Local.

A empresa tem condições financeiras sólidas que lhe permitem pagar a multa e anunciou não recorrer da decisão.

A Autarquia Local reconhece um ativo e um rendimento de 500 mil euros nas demonstrações financeiras do período em que a multa foi aplicada.

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
1 – Reconhecimento da aplicação da multa	2141	Utentes – multas e outras penalidades	500.000	
	70444	Coimas e penalidades por contraordenações		500.000
2 – Recebimento do valor da multa	12X	Depósitos à ordem	500.000	
	2141	Utentes – multas e outras penalidades		500.000

NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

1. Introdução

1.1 Esta Norma define e estabelece as diferenças entre provisões, passivos contingentes e ativos contingentes e assegura a aplicação de critérios adequados para o seu reconhecimento e bases de mensuração.

2. Reconhecer ou não provisões, passivos contingentes e ativos contingentes

2.1 As provisões são obrigações presentes que revestem a natureza de passivos, de momento e quantia incertos, sendo apenas reconhecidas quando for provável que existirão exfluxos de recursos da entidade para pagar as obrigações, e for possível fazer uma estimativa fiável das mesmas.

2.2 Os passivos contingentes são distintos das provisões, e não devem ser reconhecidos como passivos, porque a confirmação de serem ou não uma obrigação presente depende da ocorrência ou não ocorrência de futuros acontecimentos que não estão totalmente sob controlo da entidade. Os passivos contingentes devem, em algumas circunstâncias, ser divulgados no Anexo às demonstrações financeiras.

2.3 O quadro seguinte ilustra a diferença entre reconhecer ou divulgar acima referida.

Há uma obrigação presente que provavelmente exigirá exfluxo de recursos	Há uma obrigação possível ou uma obrigação presente que provavelmente não exigirá exfluxo de recursos	Há uma obrigação possível, ou uma obrigação presente em que a probabilidade de exfluxo de recursos é remota
A provisão é reconhecida	Não é reconhecida qualquer provisão	Não é reconhecida qualquer provisão
São necessárias divulgações relativas à provisão	São necessárias divulgações para o passivo contingente	Não é necessária qualquer divulgação

2.4 Por sua vez, os ativos contingentes são direitos possíveis que não devem ser reconhecidos como ativos porque a sua existência depende da ocorrência ou não ocorrência de futuros acontecimentos que não estão totalmente sob controlo da entidade.

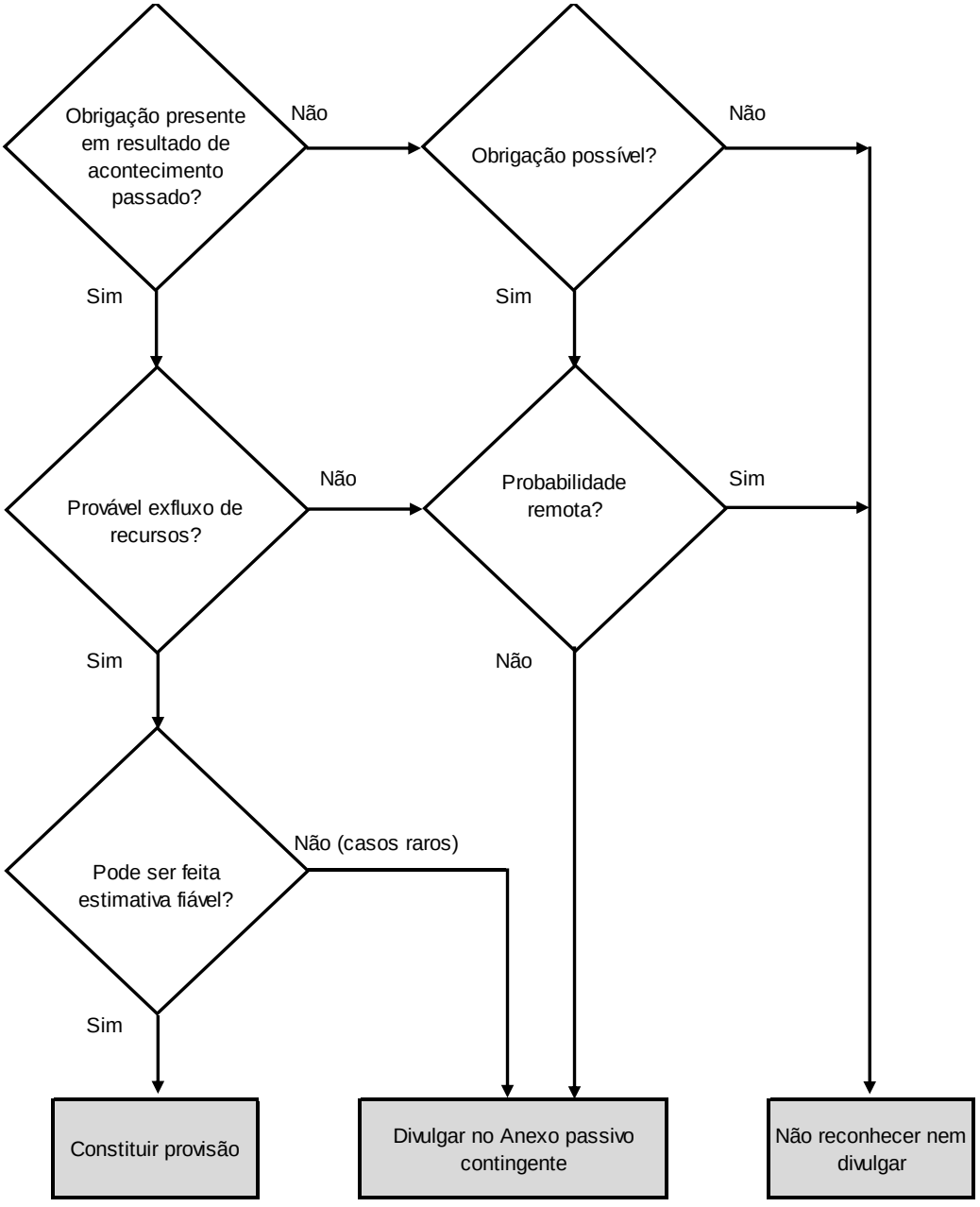
2.5 O quadro seguinte ilustra as circunstâncias em que um ativo contingente pode ser reconhecido ou apenas divulgado.

O influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço é praticamente certo	O influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço é provável, mas incerto	O influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço não é provável
O ativo não é contingente e pode ser reconhecido	Não é reconhecido o ativo	Não é reconhecido o ativo
	São necessárias divulgações relativas ao ativo contingente	Nenhuma divulgação é exigida

NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

2.6 Em alguns casos, pode não ser claro se existe ou não uma obrigação presente. Nestes casos, considera-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente quando, em face de toda a evidência disponível, a probabilidade de tal obrigação existir for grande.

2.7 O esquema seguinte ajuda a determinar o que fazer numa circunstância dessas.



NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

3. Exemplos ilustrativos

3.1 Nos exemplos seguintes assume-se que a entidade tem data de relato a 31 de dezembro. Assume-se também que é possível calcular uma estimativa fiável de qualquer exfluxo esperado de recursos. Em alguns exemplos, pelas circunstâncias descritas, deveria registar-se uma perda por imparidade dos ativos, e noutros, deveria fazer-se o desconto para o valor presente. Contudo estas situações não foram consideradas, para evitar tornar os exemplos complexos.

3.2 Nestes exemplos, "melhor estimativa" refere-se à quantia calculada pelo valor presente sempre que o valor temporal do dinheiro for material.

3.3 Exemplo 1: Garantias para reparações

Uma entidade pública fabrica equipamento de busca e salvamento tanto para uso no setor público como para venda a entidades privadas. No momento da venda, a entidade pública presta garantias aos compradores em relação a determinados produtos. De acordo com as condições da venda, esta entidade compromete-se a reparar, através de conserto ou substituição, defeitos de fabrico que possam surgir no período até três anos após a data da venda. Em experiências passadas é provável (isto é, mais provável que sim do que não) que haja algumas reclamações cobertas pelas garantias.

Estamos perante uma obrigação presente em consequência de um acontecimento passado que gera uma obrigação. O acontecimento que dá origem à obrigação é a venda do produto com uma garantia. É provável a saída de recursos que incorporam benefícios económicos ou potencial de serviço na liquidação da obrigação.

Neste caso é reconhecida uma provisão pela melhor estimativa dos custos da reparação dos produtos, cobertos pela garantia, vendidos durante ou após a data de relato a que se referem as demonstrações financeiras.

Se a estimativa desse provável exfluxo fosse, por exemplo, de 400.000 euros, o reconhecimento inicial da respetiva provisão seria:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Reconhecimento inicial	672	Provisões do período - Garantias a clientes	400 000	
	292	Provisões - Garantias a clientes		400 000

3.4 Exemplo 2: Terreno contaminado

Uma autarquia possui um armazém num terreno perto de um porto que pode usar para futura expansão de suas operações portuárias. Nos últimos dez anos um grupo de agricultores arrendou o armazém como uma instalação de armazenamento de produtos químicos usados na agricultura. O governo anuncia a intenção de aprovar legislação ambiental exigindo que os proprietários sejam responsabilizados pela poluição ambiental, incluindo o custo de limpeza da terra contaminada. Em consequência, a autarquia introduz uma política contra produtos químicos perigosos e começa a aplicá-la nas suas atividades e propriedades. Neste momento parece evidente que os produtos químicos contaminaram a terra em volta do armazém. A autarquia não tem qualquer possibilidade de responsabilizar os agricultores pelos custos de limpeza, nem contratou seguro para o efeito. Em 31 de dezembro de 20X1 é virtualmente certo que um projeto-

lei que exige a limpeza da terra já contaminada será decretado imediatamente após o final do ano.

Estamos perante uma obrigação presente em consequência de um acontecimento passado que gera uma obrigação. O acontecimento que cria a obrigação é a contaminação da terra devido à quase certa legislação que exige a limpeza. É provável a saída de recursos que incorporam benefícios económicos ou potencial de serviço na liquidação da obrigação.

É reconhecida uma provisão pela melhor estimativa dos custos da limpeza.

Se a estimativa desse provável exfluxo fosse, por exemplo, de 10.000 euros, o reconhecimento inicial da respetiva provisão seria:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Reconhecimento inicial	675	Provisões do período -matérias ambientais	10 000	
	295	Provisões - matérias ambientais		10 000

3.5 Exemplo 3: Restauro da área de uma pedreira

Uma entidade pública opera uma pedreira de cascalho num terreno de uma empresa do setor privado e que está arrendado numa base comercial. O cascalho é utilizado para a construção e manutenção de estradas. O acordo com os proprietários do terreno exige que a entidade pública restaure a área da pedreira removendo todos os edifícios, remodelando a terra e substituindo a camada superior do solo. Sessenta por cento (60%) dos eventuais custos de restauro relacionam-se com a remoção dos edifícios da pedreira e com o restauro do local, e 40% surgem da extração do cascalho. Na data das demonstrações financeiras, os edifícios da pedreira estavam construídos e a escavação do local havia começado, mas nenhum cascalho havia sido extraído.

Estamos em presença de uma obrigação presente em consequência de um acontecimento passado: a construção dos edifícios e a escavação da pedreira geram uma obrigação nos termos do acordo de remoção dos edifícios e restauro do local e, assim, é um acontecimento que cria obrigação. Na data das demonstrações financeiras, contudo, não há qualquer obrigação de reparação do estrago que será causado pela extração do cascalho. É provável a saída de recursos que incorporam benefícios económicos ou potencial de serviço na liquidação da obrigação.

Neste caso, deve ser reconhecida uma provisão pela melhor estimativa de 60% dos eventuais custos relativos à remoção dos edifícios e de restauro do local. Estes custos devem ser incluídos como parte do custo da pedreira. Os restantes 40% dos custos originados pela extração do cascalho devem ser reconhecidos como um passivo progressivamente de acordo com a extração efetuada.

Se a estimativa desse provável exfluxo fosse, por exemplo, de 50.000 euros, o reconhecimento inicial da respetiva provisão seria:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Reconhecimento inicial	4329	Outros edifícios e construções	50 000	
	295	Provisões - matérias ambientais		50 000

3.6 Exemplo 4: Liquidação de uma entidade antes da data das demonstrações financeiras

Em 12 de dezembro de 20X1, o governo decide liquidar uma entidade pública. A decisão não foi comunicada a nenhum dos afetados antes da data das demonstrações financeiras (31 de dezembro de 20X1) e nenhum passo foi dado para a execução desta decisão.

Neste caso, não houve acontecimento passado que crie uma obrigação à data das demonstrações financeiras pelo que não há obrigação.

Não deve ser reconhecida qualquer provisão.

3.7 Exemplo 5: Formação de pessoal em consequência de alterações no imposto sobre o rendimento

O governo introduziu alterações no imposto sobre o rendimento que obrigam à formação dos trabalhadores da Autoridade Tributária. Como resultado desta mudança, a Autoridade Tributária (entidade que prepara demonstrações financeiras) precisa de renovar a formação de uma grande parte dos seus trabalhadores para assegurar um continuado e eficiente serviço de inspeção e controlo das receitas fiscais. Na data das demonstrações financeiras ainda não tinha sido feita nenhuma formação dos trabalhadores.

Não existe obrigação presente em consequência de um acontecimento passado porque ainda não ocorreu o acontecimento que cria obrigação (formação).

Não deve ser reconhecida qualquer provisão.

3.8 Exemplo 6: Avales de empréstimos

Durante 20X4, o governo avalisou determinados empréstimos de um operador do setor privado que presta serviços públicos cobrando uma taxa aos utentes. A situação financeira do operador no momento do aval era sólida. Em 20X5, a situação financeira do operador deteriora-se e em 30 de junho de 20X5 o operador entra com um pedido de falência.

A análise deste caso faz-se em relação às duas datas de relato relevantes:

a) Em 31 de dezembro de 20X4 – existe uma obrigação presente em consequência de um acontecimento passado que gera uma obrigação – o acontecimento que gera obrigação é a concessão do aval que origina uma obrigação legal. Porém, com base na informação disponível nesta data, não é provável que existirá um exfluxo de recursos.

   Consequentemente, não é reconhecida qualquer provisão. Trata-se de um passivo contingente que deve ser divulgado no Anexo às demonstrações financeiras.

b) Em 31 de dezembro de 20X5 – existe uma obrigação presente em consequência de um acontecimento passado que gera uma obrigação – o acontecimento que gera obrigação é a concessão do aval que origina uma obrigação legal. A partir da data em que se tomou

conhecimento do pedido de falência, passou a ser provável que irá haver um exfluxo de recursos para liquidar a obrigação.

Consequentemente, é reconhecida uma provisão pela melhor estimativa da quantia da obrigação.

3.9 Exemplo 7: Processo judicial

Em 20X4, várias pessoas foram infetadas por uma bactéria num hospital público tendo morrido algumas delas possivelmente em consequência dessa infeção. As pessoas afetadas, principalmente familiares das vítimas mortais, instauraram procedimentos judiciais contra o hospital pelos danos causados, mas esta questiona a sua responsabilidade. Até a data de apresentação das demonstrações financeiras do período findo em 31 dezembro de 20X4, os advogados da entidade dizem que é provável que ela não seja responsabilizada.

Porém, quando a entidade prepara as demonstrações financeiras do período findo em 31 de dezembro de 20X5, os seus advogados referem que, devido ao avanço no caso, existe a probabilidade que seja responsabilizada.

Tal como no exemplo anterior, a análise deste caso faz-se em relação às duas datas de relato relevantes:

a) Em 31 de dezembro de 20X4 – existe uma obrigação presente em consequência de um acontecimento passado que gera uma obrigação – o acontecimento que gera obrigação é a existência de um processo judicial em curso contra a entidade. Porém, com base na informação disponibilizada pelos advogados na data da apresentação das demonstrações financeiras, não é provável que existirá um exfluxo de recursos.

   Consequentemente, não é reconhecida qualquer provisão. Trata-se de um passivo contingente que deve ser divulgado no Anexo às demonstrações financeiras.

b) Em 31 de dezembro de 20X5 – existe uma obrigação presente em consequência de um acontecimento passado que gera uma obrigação – o acontecimento que gera obrigação é a existência de um processo judicial em curso contra a entidade. Com base na informação disponibilizada pelos advogados na data da apresentação das demonstrações financeiras, já é provável que existirá um exfluxo de recursos para liquidar a obrigação.

   Consequentemente, é reconhecida uma provisão pela melhor estimativa da quantia da obrigação.

3.10 Exemplo 8: Valor presente de uma provisão

O exemplo seguinte ilustra os cálculos relativos ao valor presente de uma provisão cuja quantia de 2.000 euros estima-se que seja paga no final de 5 anos. A taxa de desconto utilizada tem em consideração o risco associado a este fluxo de caixa e foi estimada em 12%.

Apresentam-se igualmente os registos contabilísticos a efetuar no reconhecimento inicial e no reconhecimento subsequente dos aumentos no valor presente desta provisão.

O aumento na provisão é reconhecido como um gasto financeiro.

NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Cálculo do valor presente

Data	Valor presente	Aumento anual
Momento atual	$2.000 / (1,12)^5 = 1.135$	-
Fim do ano 1	$2\,000 / (1,12)^4 = 1\,271$	136
Fim do ano 2	$2.000 / (1,12)^3 = 1.424$	153
Fim do ano 3	$2.000 / (1,12)^2 = 1.594$	170
Fim do ano 4	$2.000 / (1,12)^1 = 1.786$	192
Fim do ano 5	$2.000 / (1,12)^0 = 2.000$	214

Os registos contabilísticos a efetuar seriam:

Ano 0

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Reconhecimento inicial	67x	Provisões do período	1 135	
	29x	Provisões		1 135

Ano 1

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Diferença valor presente	691	Juros suportados	136	
	29x	Provisões		136

.
.
.
.

Ano 5

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Diferença valor presente	691	Juros suportados	214	
	29x	Provisões		214

No final do ano 5, a provisão acumulada teria o valor de 2.000 euros, que é o valor a pagar nessa data.

NCP 16 – Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

1. Introdução

1.1 Esta Norma estabelece os requisitos que uma entidade deve aplicar quando tiver transações em moedas estrangeiras designadamente quanto às taxas de câmbio a usar e à forma de relatar os efeitos das alterações nas taxas de câmbio.

1.2 Aplica-se, principalmente, para:

- Reconhecer nas demonstrações financeiras da entidade que relata as transações que efetuou e os saldos que existirem denominados em moeda estrangeira;

- Transpor para as demonstrações financeiras da entidade que relata as transações (desempenho financeiro) e os saldos (posição financeira) de unidades operacionais estrangeiras quando prepara demonstrações financeiras consolidadas pelo método integral ou pelo método da equivalência patrimonial.

1.3 De entre as definições apresentadas no parágrafo 7 da NCP 16, é relevante para a generalidade das entidades que têm transações em moedas estrangeiras a definição de moeda funcional que é a moeda do ambiente económico principal em que uma entidade opera, ou seja, é geralmente aquele em que a entidade gera e despende dinheiro.

1.4 Para determinar a moeda funcional é necessário ter em conta um conjunto de fatores que estão expressos nos parágrafos 8 e 9 da NCP 16. Tendo em conta esses fatores, para a generalidade das entidades públicas nacionais a moeda funcional é o Euro.

1.5 Porém, podem existir circunstâncias, nomeadamente quando a entidade tem unidades operacionais estrangeiras em que é necessário ponderar aqueles fatores para determinar a moeda funcional. Estão neste caso, por exemplo, as representações diplomáticas e económicas no estrangeiro ou uma universidade pública nacional que tenha uma associada num país estrangeiro. No ponto 6 abaixo apresenta-se um exemplo prático dos fatores que podem ser considerados para esse efeito.

2. Aplicação de uma taxa de câmbio

2.1 A NCP 16 estabelece que a data da transação é a data em que pela primeira vez a transação se qualifica para reconhecimento. Embora pareça simples, o seguinte exemplo ilustra a dificuldade que muitas vezes se sente em determinar a data da transação:

Uma entidade pública compra produtos a um fornecedor estrangeiro. As datas relevantes para a transação, e as datas de câmbio relevante são as seguintes (ME=Moeda Estrangeira):

Data	Acontecimento	€1=ME
14 abril 20X0	Os produtos são encomendados	1,50
5 maio 20X0	Os produtos são embarcados/ fatura emitida	1,53
7 maio 20X0	A fatura é recebida	1,51
10 maio 20X0	Os produtos são recebidos	1,54
14 maio 20X0	A fatura é registada	1,56
7 junho 20X0	A fatura é paga	1,60

NCP 16 – Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

2.2 A Norma relativa aos inventários (NCP 10) não refere qual a data relevante para o reconhecimento inicial destes ativos e, consequentemente, qual a taxa de câmbio a aplicar. Porém, o que importa considerar é a data em que os riscos e vantagens associados à transação são transferidos do vendedor para o comprador e este passa a deter e a controlar o ativo nos termos do contrato estabelecido entre as partes. Assim, a encomenda dos bens não leva ao reconhecimento do ativo (e correspondente passivo) na data da encomenda.

2.3 Se, por exemplo, os termos do contrato indicarem que os bens são embarcados *free on board* então os riscos e vantagens da propriedade contam a partir dessa data e deve ser esta a data usada. Se, pelo contrário, os bens não são embarcados *free on board* então os riscos e vantagens só são geralmente transferidos com a entrega dos bens e, por isso, deve ser usada a taxa de câmbio da data em que os bens são recebidos.

2.4 As datas em que a fatura é recebida ou registada também são irrelevantes relativamente à data em que os riscos e vantagens são transferidos e, por isso, não deverão em princípio ser considerados como a data da transação. Na prática, pode ser aceitável, por uma questão de conveniência administrativa, usar a taxa de câmbio da data em que a fatura é registada, se não houver atrasos significativos no processamento da fatura.

3. Aplicação de uma taxa de câmbio média

3.1 Para entidades que se envolvam num grande número de transações em moeda estrangeira, a Norma permite, por razões práticas, que se utilize uma taxa média para um determinado período que se aproxime da taxa real das transações.

3.2 Os métodos possíveis para calcular uma taxa de câmbio média podem ser, por exemplo:

- Média das taxas de câmbio mensais;
- A média das taxas de câmbio final do mês/final do trimestre;
- A taxa de câmbio do meio do ano.

3.3 Não devem ser utilizadas taxas médias em períodos de maior volatilidade das taxas de câmbio pois a sua utilização pode distorcer a posição financeira e os resultados da entidade.

3.4 Quando estiverem disponíveis as médias das taxas de câmbio para determinados períodos (por exemplo, através de publicações do Banco de Portugal), devem ser essas as taxas médias a aplicar.

4. Reconhecimento inicial de uma transação em moeda estrangeira na moeda funcional e diferença cambiais

4.1 O seguinte exemplo prático mostra o reconhecimento e mensuração de uma transação em moeda estrangeira.

Um hospital público comprou a uma empresa americana um equipamento médico por 500.000 dólares em janeiro de 20X7, quando a taxa de câmbio era €1=$1,25. A entidade regista o ativo ao custo pela quantia de 400.000 euros ($500.000/1,25).

Em 31 de dezembro de 20X7, a dívida ainda não tinha sido paga. A taxa de câmbio nesta data era de €1=$1,20. A dívida terá de ser remensurada por 416.667 euros no balanço anual, e seria

registada uma perda cambial de 16.667 euros na demonstração dos resultados do período. O custo do ativo mantem-se em 400.000 euros.

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela aquisição de equipamento	4333	Equipamento e material específico dos serviços de saúde	400 000	
	271	Fornecedores de investimentos		400 000
Pela diferença cambial	687X	Diferenças de câmbio desfavoráveis na atividade de investimento não financeiros	16 667	
	271	Fornecedores de investimentos		16 667

5. Transposição para uma moeda de apresentação

5.1 De acordo com os requisitos expressos nos parágrafos 32 e 33 da NCP 16, quando uma entidade utiliza uma moeda funcional diferente da moeda de apresentação, deve fazer a transposição do desempenho financeiro e da posição financeira na moeda de apresentação.

5.2 Assim, (e quando a moeda da entidade não é a de uma economia hiperinflacionária) as rubricas dos elementos das demonstrações financeiras devem ser transpostas como segue:

- Os ativos e os passivos de cada balanço apresentado devem ser transpostos à taxa de fecho da data do balanço;
- Os rendimentos e os gastos de cada demonstração dos resultados devem ser transpostos às taxas de câmbio das datas das transações (que pode ser o câmbio médio utilizado); e
- As diferenças de câmbio resultantes deste processo devem ser reconhecidas como um componente separado do património líquido.

5.3 Adicionalmente, e embora a Norma não aborde claramente esta matéria, a transposição de itens do património líquido deve ser feita geralmente às taxas de câmbio históricas. Assim:

- Os itens de património/capital devem ser transpostos às taxas de câmbio à data de constituição da entidade (património) ou de emissão do capital;
- Outros itens de património líquido resultantes de contribuições dos proprietários devem também ser transpostos às taxas de câmbio históricas;
- Outros itens de património líquido derivados de resultados reconhecidos no património líquido (resultados transitados e reservas) devem ser transpostos às taxas de câmbio da data em que foram apurados. Isto significa que quando esses resultados são acumulados numa conta de património líquido, qualquer saldo no fim do período deve representar as quantias transpostas cumulativas de tais resultados.

5.4 O seguinte exemplo prático mostra como se faz a transposição de uma unidade operacional estrangeira (cuja moeda não é de uma economia hiperinflacionária) nas demonstrações financeiras da entidade que relata. Neste exemplo, apenas são mostrados os efeitos da transposição da moeda funcional para a moeda de apresentação, sendo desconsiderados os efeitos do processo de consolidação.

NCP 16 – Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

Uma entidade pública detém uma entidade operacional estrangeira que foi estabelecida quando a taxa de câmbio era €1=1,3ME. A entidade pública está a preparar as suas demonstrações financeiras do ano que finda em 31 de dezembro de 20X7. A taxa de câmbio nesta data é de €1=2ME (em 20X6 era €1=1,5ME) e a taxa de câmbio média em 20X7 foi de €1=1,7 ME. A demonstração de resultados da entidade estrangeira para esse ano e o balanço inicial e final do ano na sua moeda funcional e transposta para euros são os seguintes:

Demonstração de resultados (período findo em 31 de dezembro de 20X7)

	ME	Euros
Prestações de serviços	100 000	58 824
Custo da prestação de serviços	70 000	41 176
Gastos de depreciação e amortização	5 000	2 941
Outros gastos e perdas	15 000	8 824
Resultados do período	10 000	5 882

Balanços em 31 de dezembro de 20X7 e 20X6

	20X6 ME	20X7 ME	20X6 Euros	20X7 Euros
Ativo				
Ativos fixos tangíveis	18 000	20 000	12 000	10 000
Inventários	4 000	5 000	2 667	2 500
Clientes e outras contas a receber	14 000	16 600	9 333	8 300
Caixa e depósitos à ordem	1 500	2 000	1 000	1 000
Total do ativo	37 500	43 600	25 000	21 800
Património líquido				
Património/Capital*	2 600	2 600	2 000	2 000
Resultados transitados*	13 000	23 000	9 300	15 182
Outras variações no património líquido (Diferenças de conversão de demonstrações financeiras)	0	0	(900)	(4 382)
Total do património líquido	15 600	25 600	10 400	12 800
Passivo				
Financiamentos obtidos	6 000	5 000	4 000	2 500
Fornecedores e outras contas a pagar	12 500	10 000	8 333	5 000
Outros passivos	3 400	3 000	2 267	1 500
Total do passivo	4 530	18 000	14 600	9 000
Total do património líquido e passivo	37 500	43 600	25 000	21 800

*Assume-se que o património/capital está registado à taxa de câmbio da data em que a entidade foi criada, que os resultados transitados representam a acumulação de resultados e que não houve distribuição de resultados no período.

A diferença de 3.482 euros resultante da conversão (4.382-900) justifica-se como segue:

Diferença no património líquido:	
- à taxa de câmbio de abertura (15.600/1,5)	10 400
- à taxa de câmbio de fecho (15.600/2)	7 800
	2 600
Diferença nos resultados	
- à taxa de câmbio média (10.000/1,7)	5 882
- à taxa de câmbio de fecho (10.000/2)	5 000
	882
Efeito total	3.482

6. Considerações para a determinação da moeda funcional

6.1 Conforme se referiu no ponto 1.5 acima, podem existir circunstâncias em que é necessário ponderar que fatores influenciam a determinação da moeda funcional. A NCP 16 explicita no seu parágrafo 8 quais são os fatores principais e no parágrafo 9 quais são os fatores adicionais a considerar.

6.2 A moeda funcional reflete as transações, acontecimentos e condições subjacentes que são relevantes, e uma vez determinada não deve ser alterada a menos que haja alteração nestas transações, acontecimentos e condições. Para algumas entidades a determinação da moeda funcional pode ser relativamente fácil. Contudo, para outras entidades, pode não ser o caso. Quando não for fácil, o órgão de gestão deve ponderar aqueles fatores para determinar qual é a moeda funcional que representa de forma mais fiel os efeitos económicos das transações, acontecimentos e condições subjacentes.

6.3 Para ilustrar como essa ponderação de fatores principais e adicionais pode ser feita, vejamos o seguinte exemplo:

- Uma universidade pública nacional tem uma unidade operacional estrangeira (um polo universitário que é uma entidade associada) em Moçambique que presta serviços de educação. A moeda local influencia o preço das propinas que são competitivas com outras universidades locais. Os gastos suportados com a prestação de serviços são despendidos em moeda local. Estes seriam os fatores principais a considerar.

- Adicionalmente, a unidade operacional estrangeira é financiada por empréstimos em euros pela universidade portuguesa e transfere para esta os fluxos de caixa numa base regular. Estes seriam os fatores adicionais a considerar.

6.4 Dado que os fatores adicionais só devem ser considerados quando os fatores principais não forem óbvios, no caso presente tudo indica que a moeda funcional é o Metical de Moçambique. Contudo, se por exemplo, a prestação de serviços de educação fosse feita com base em propinas pagas em euros e os custos operacionais fossem basicamente em euros, não seria claro se a moeda funcional era o Euro ou o Metical apenas com base nos fatores principais e, por isso, teríamos de tomar em consideração os fatores adicionais.

NCP 16 – Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

6.5 Uma vez que a determinação da moeda funcional é crítica no processo de conversão e transposição, a entidade deve documentar claramente a ponderação que fez, evidenciando os fatores que teve em conta na sua determinação, particularmente quando isso não for óbvio a partir dos fatores principais. Assim, a entidade que relata estará melhor posicionada para no futuro determinar se uma alteração nas transações, acontecimentos e condições conduzem a uma mudança na moeda funcional.

NCP 19 – Benefícios dos Empregados

1. Introdução

1.1 Os benefícios dos empregados para efeitos desta Norma são todas as formas de retribuição que uma entidade faz aos seus empregados como contrapartida dos serviços que estes lhe prestam durante um determinado período de tempo.

1.2 O termo "empregados" abrange:

- Todos as pessoas com vínculo laboral independentemente da função que exerçam (incluindo, assim, os que exercem cargos dirigentes e de gestão), e do tempo em que o exercem (que pode ser tempo integral, parcial, permanente, temporário ou eventual);
- Todas as pessoas com direito a usufruir desses benefícios para além dos empregados propriamente ditos como, por exemplo, cônjuges, filhos e outros dependentes.

1.3 Esta Norma classifica os benefícios dos empregados em quatro categorias:

- Benefícios de curto prazo;
- Benefícios pós-emprego;
- Outros benefícios de longo prazo; e
- Benefícios pela cessação de emprego.

1.4 A NCP 19 trata com suficiente detalhe todos os aspetos a considerar e os requisitos a seguir quanto a estes benefícios. Porém, dado que alguns dos aspetos abordados, nomeadamente os relativos aos benefícios pós-emprego, podem por um lado não ser fáceis de enquadrar, e por outro serem de aplicação residual na maioria das entidades públicas, apresenta-se a seguir um sumário dos principais pontos da sua abordagem.

2. Benefícios de curto prazo

2.1 Estes benefícios incluem benefícios em dinheiro tais como ordenados e salários (incluindo férias e subsídio de férias), baixas médicas e gratificações de desempenho, e benefícios em espécie tais como cuidados médicos, alojamento, automóvel e telemóvel.

2.2 Estes benefícios são liquidados de imediato após a prestação do serviço ou no prazo de um ano após a data de relato. Assim, o reconhecimento destas responsabilidades da entidade é relativamente simples pois o seu apuramento é linear e é feito por quantias nominais.

2.3 Um exemplo simples de processamento de um ordenado mensal é o seguinte:

Um empregado tem um ordenado fixado para a sua categoria de 2.500 euros e no mês X tem direito a um mês completo de ordenado. Existe uma retenção de 550 euros de IRS e de 275 euros de Segurança Social.

O reconhecimento do gasto e do passivo do mês X seria como segue:

NCP 19 – Benefícios dos Empregados

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Processamento do ordenado (não se considerou a responsabilidade perante a segurança social por parte da entidade)	632X	Remunerações do pessoal	2 500	
	231X	Pessoal – Remunerações a pagar		1 675
	2421	Retenção de imposto sobre o rendimento		550
	245X	Contribuições para sistemas de proteção social		275

Os três passivos reconhecidos seriam eliminados na data do pagamento ao empregado e às entidades credoras das retenções.

2.4 Outro exemplo simples é a contabilização da responsabilidade por férias e subsídio de férias.

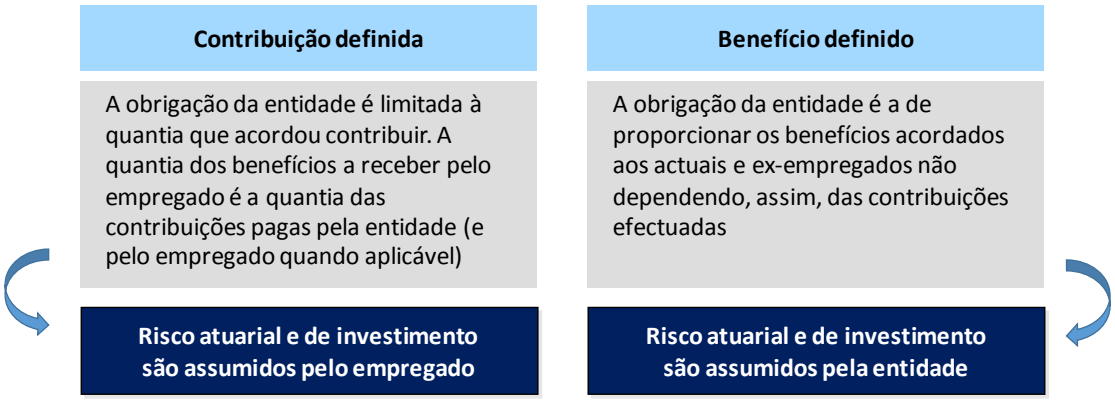
Se, utilizando os dados do exemplo anterior, o empregado tivesse direito a férias pagas e a um subsídio de férias correspondentes a um ordenado mensal, por serviços prestados no ano N mas a pagar no ano N+1, a entidade teria que reconhecer mensalmente a quota parte do passivo e do gasto que vai assumindo no ano N.

O mesmo princípio é aplicável, por exemplo, quando o empregado tem direito a uma gratificação anual de desempenho, correspondente a um ordenado mensal, e tal gratificação é atribuída com base no cumprimento de metas mensais predeterminadas pela entidade, mas a pagar apenas no final do ano. Neste caso, a entidade também teria que reconhecer mensalmente a quota parte do passivo e do gasto que vai assumindo com a atribuição da gratificação (no pressuposto de que todas as condições para a sua atribuição são cumpridas).

3. Benefícios pós-emprego

3.1 Estes benefícios incluem, por exemplo, pensões, seguros de vida pós-emprego e cuidados médicos pós-emprego. As responsabilidades que derivam destes benefícios estão geralmente associadas a acordos entre a entidade e o empregado que podem revestir a forma de um plano de contribuição definida ou de um plano de benefícios definidos.

3.2 As características principais destes dois planos podem ser representadas como segue:



NCP 19 – Benefícios dos Empregados

4. Benefícios pós-emprego – Reconhecimento e mensuração

Plano de contribuição definida

4.1 Dado que neste tipo de plano a obrigação da entidade é limitada à contribuição que acordou pagar, não são necessários pressupostos atuariais para mensurar a obrigação e o correspondente gasto e, consequentemente, não há ganhos e perdas atuariais assumidas pela entidade.

4.2 Assim, as responsabilidades relativas a um plano de contribuição definida são reconhecidas pela entidade como um gasto e um passivo no período em que o empregado prestou os serviços e são mensuradas pela quantia da contribuição acordada pagar.

4.3 Um plano de contribuição definida tem geralmente um fundo (entidade independente) com ativos afetos a partir dos quais se pagarão os benefícios. Tais pagamentos dependem da situação financeira e do desempenho do fundo e da vontade de a entidade cobrir eventuais défices.

5. Benefícios pós-emprego – Reconhecimento e mensuração

Plano de benefícios definidos

5.1 Num plano de benefícios definidos a responsabilidade da entidade é a de proporcionar os benefícios que acordou e não depende das contribuições efetuadas.

5.2 A contabilização deste tipo de plano é mais complexa pois a entidade assume no presente uma responsabilidade decorrente dos benefícios pós-emprego que acordou pagar aos empregados a longo prazo e por período incerto requerendo o concurso de estudos atuariais baseados em determinados pressupostos.

5.3 Os estudos atuariais determinam o défice ou excedente do plano apurando, entre outros elementos:

- Os benefícios atribuídos aos empregados pela prestação do serviço, no período corrente e em períodos anteriores, tendo em conta variáveis demográficas, tais como a taxa de mortalidade, a taxa de rotação dos empregados, a taxa de invalidez ou incapacidade permanente e o número de dependentes dos benefícios, e variáveis financeiras, tais como os níveis e alterações salariais futuros, os benefícios futuros, taxa de desconto e taxa de retorno dos ativos.

- O valor presente da obrigação e o custo dos serviços correntes e passados, descontando a quantia dos benefícios usando um método específico (Método da Unidade de Crédito Projetada – ver parágrafos 54 a 85 da Norma).

- O justo valor e o retorno dos ativos do plano.

- Os ganhos e perdas atuariais.

5.4 O parágrafo 45 da Norma identifica os restantes elementos que se apuram para uma apropriada contabilização de um plano de benefícios definidos tais como o juro líquido do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos e os efeitos de uma alteração ou corte no plano.

NCP 19 – Benefícios dos Empregados

5.5 O reconhecimento daqueles elementos principais faz-se da seguinte forma:

- O défice ou excedente do plano, que corresponde à diferença entre o valor presente da obrigação e o justo valor dos ativos do plano, deve ser reconhecido no balanço como passivo ou ativo, respetivamente.

- O custo dos serviços correntes e o custo dos serviços passados devem ser reconhecidos nos resultados do período.

- O retorno dos ativos do plano e os ganhos e perdas atuariais, que são consideradas remensurações do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos, devem ser reconhecidos no património líquido.

6. Outros benefícios de longo prazo

6.1 Os outros benefícios de longo prazo incluem licenças sabáticas e outras ausências de longo prazo remuneradas, benefícios por jubilação e benefícios por incapacidade de longo prazo. Incluem também gratificações de desempenho se tais obrigações forem pagas para além de um ano após a data de relato.

6.2 Este tipo de benefícios de longo prazo não têm o mesmo grau de incerteza dos benefícios pós-emprego (planos de benefício definido), pelo que a mensuração das obrigações deles decorrentes são mais fáceis de calcular dada a sua natureza. Apesar disso, devem ser aplicados os requisitos de mensuração previstos para aqueles planos.

6.3 Quanto ao reconhecimento, porém, e dada a menor incerteza dos benefícios, as remensurações do passivo (ativo) líquido de benefícios que se referem no ponto 5.5 acima são todos reconhecidos nos resultados e não no património líquido como acontece no caso dos planos de benefício definido.

7. Benefícios de cessação de emprego

7.1 Uma entidade tem uma obrigação relativa a benefícios de cessação de emprego e deve reconhecer e mensurar o correspondente passivo e gasto quando:

- Faz uma oferta a um ou vários empregados para cessar o emprego antes da data normal da reforma e já não a pode retirar; e

- Faz uma reestruturação das suas atividades, conforme exemplificado no parágrafo 68 da NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, que impliquem o pagamento de benefícios de cessação de emprego.

7.2 A obrigação decorrente de uma oferta a um ou vários empregados para cessar o emprego, constitui-se quando a entidade comunica aos empregados um plano de cessação com as medidas necessárias para o executar sem alterações significativas e que cumpra ainda os seguintes requisitos:

- Identifica o número de empregados abrangidos, as suas funções e localização e a data prevista de execução; e

NCP 19 – Benefícios dos Empregados

- Detalha a natureza e quantia dos benefícios que os empregados irão receber.

8. Inclusão dos custos de benefícios dos empregados em ativos

8.1 A regra geral de reconhecimento dos custos de benefícios dos empregados é, como se referiu nos parágrafos anteriores, nos resultados.

8.2 Porém, podem existir circunstâncias em que outras NCP exijam ou permitam que os custos de benefícios de curto prazo, de benefícios pós-emprego e de outros benefícios de longo prazo sejam incluídos em ativos, por exemplo, a NCP 10 – Inventários e a NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis. Nessas circunstâncias, esses custos são incorporados no custo dos ativos nos termos das respetivas normas.

NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos

1. Introdução

1.1 Esta Norma estabelece o tratamento contabilístico dos investimentos (interesses de propriedade) que uma entidade detém em entidades associadas e empreendimentos conjuntos (*joint ventures*), conferindo aquela os riscos e vantagens associados à detenção da propriedade.

1.2 Aplica-se apenas a interesses de propriedade quantificáveis, por exemplo, investimentos em forma de ações, quotas ou outra forma estruturada de capital (por exemplo, unidades de participação).

2. Influência significativa

2.1 Para que um investimento detido por uma entidade seja classificado como um investimento em entidade associada ou empreendimento conjunto nos termos desta Norma, é necessário que haja influência significativa.

2.2 Presume-se que uma entidade investidora tem influência significativa sobre uma entidade em que se investe (investida ou associada) quando detém um interesse de propriedade quantificável conferindo-lhe mais de 20% dos direitos de voto. Porém, existem circunstâncias em que pode existir influência significativa mesmo que não se atinja aquela percentagem de direitos de voto.

2.3 A existência de influência significativa é geralmente evidenciada pelos seguintes indicadores (isolada o conjuntamente):

- A investidora está representada nos órgãos de gestão (administração, direção ou outro órgão com poder equivalente) da investida;
- A investidora participa nos processos de decisão de políticas (por exemplo, políticas estratégicas, operacionais, financeiras, de investimento) da investida;
- Existem transações significativas entre a investidora e a investida;
- Existe intercâmbio de pessoal dirigente (ou de gestão); e
- Existe prestação de informação técnica essencial da investidora para a investida.

2.4 Quando estes indicadores deixarem de estar presentes, a entidade investidora deixa de ter influência significativa, e o investimento deixa de ser considerado uma associada ou empreendimento conjunto devendo aplicar-se a Norma relevante. Se a investidora passar a ter controlo sobre a investida deve ser aplicada a NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas; se não houver controlo nem influência significativa, deve ser aplicada a NCP 18 – Instrumentos Financeiros.

3. Método da Equivalência Patrimonial (MEP)

3.1 O MEP é um método simplificado de consolidação. De acordo com este método, o investimento de uma entidade investidora numa associada ou num empreendimento conjunto, é mensurado no reconhecimento inicial pelo custo, e subsequentemente ajustado da sua quota-parte dos aumentos e diminuições nos resultados (ou noutras componentes do património líquido/capital próprio) da entidade investida.

NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos

3.2 Na data de aquisição do investimento, qualquer diferença entre o custo do investimento e a quota-parte da entidade no justo valor líquido dos ativos e passivos identificáveis da investida deve ser registada da seguinte forma:

- Se o custo do investimento for superior à quota-parte da entidade no justo valor líquido dos ativos e passivos identificáveis da investida, a diferença constitui o *goodwill* e este deve ser incluído na quantia escriturada do ativo (investimento);

- Se for inferior, a diferença é um ganho que deve ser reconhecido como um rendimento do período no ano de aquisição.

3.3 Para aplicação do MEP a investidora deve utilizar as demonstrações financeiras mais recentes da associada e ambas devem utilizar políticas contabilísticas semelhantes.

3.4 Quando uma associada tiver prejuízos, a aplicação do MEP tem como consequência uma diminuição da quantia escriturada do investimento por parte da investidora. Quando a parte do investidor nas perdas da associada igualar ou exceder o valor do investimento, a investidora deve deixar de reconhecer perdas adicionais.

3.5 Quando o valor do investimento ficar reduzido a zero, as perdas adicionais devem ser reconhecidas como passivos apenas se a investidora tiver assumido obrigações por conta da investida.

4. Exemplos da aplicação do MEP

4.1 Exemplo 1 – Transição para o Método de Equivalência Patrimonial

Em relação à transição para o SNC-AP, o Município A apresenta no seu balanço, por referência a 31 de dezembro de 2016, após a conversão de saldos apurados nos termos do POCAL, um valor de 400.000 euros de partes de capital relativas ao custo de aquisição da totalidade da empresa municipal Gestão e Manutenção do Espaço Público, EM, SA, doravante GMEP, ocorrida em janeiro de 2015, no momento da constituição desta sociedade anónima. Cada ação foi subscrita e realizada pelo Município A ao valor nominal de 1 euro. Nas suas contas separadas, o Município A tem o investimento acima referido mensurado ao custo.

Sabe-se que a GMEP não é uma entidade pública reclassificada, não estando, por isso, sujeita à aplicação do SNC-AP e que o Município A não têm a intenção de alienar as partes de capital num futuro próximo.

De acordo com as disposições do POCAL, para o período findo em 31 de dezembro de 2016 o Município A apurou um resultado líquido do exercício no montante de 150.000 euros.

Em relação à GMEP, temos a seguinte informação relevante para o caso em apreço:

- No ano de 2016:
  - Apurou um resultado líquido do período no montante de 40.000 euros
  - Distribuiu ao Município a totalidade dos seus resultados de 2015: 25.000 euros

- Em 31 de dezembro de 2015, o capital próprio da GMEP, tinha a seguinte composição:
  - Capital social: 400.000 euros
  - Reservas: 100.000 euros
  - Resultado líquido do período: 25.000 euros

A situação apresentada implica que primeiro se calcule o valor do investimento financeiro como se o MEP tivesse sido aplicado desde a data de aquisição:

Custo de aquisição (2015)	400 000
Dividendos (2015)	(25 000)
Reservas (2015)	100 000
Resultados líquidos (2016)	40 000
Valor participação (2016)	515 000
Valor do ajustamento	115 000

O registo contabilístico associado à transição para o SNC-AP é o seguinte:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Imputar o saldo a uma conta apropriada do PCM	4111	Investimentos em entidades controladas-MEP	400 000	
	4112	Investimentos em entidades controladas-OM		400 000
Ajustamento do valor da participação financeira	4111	Investimentos em entidades controladas-MEP	115 000	
	564	Ajustamentos de transição para o SNC-AP		115 000

4.2 Exemplo 2 – Método de equivalência patrimonial

A agência PROMOTUR, IP tem como missão implementar a política de turismo definida pelo Governo, estando previsto na sua lei orgânica que pode comprar partes de capital em empresas privadas, desde que tal seja instrumental para a implementação da estratégia definida para o sector do turismo.

Em março do ano N adquiriu 40% das ações representativas do capital social da CAMPOLITORAL, SA, sociedade que tem como objeto a exploração de estruturas dedicadas ao Turismo de Habitação, pelo preço de 200.000 euros.

Na data de aquisição, os balanços das duas entidades eram os seguintes:

NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos

Rubricas	PROMOTUR	CAMPOLITORAL
ATIVO		
Ativo não corrente		
Ativos fixos tangíveis	250 000	193 000
Ativos intangíveis	3 000	0
Investimentos financeiros	200 000	0
Ativo corrente		
Inventários	0	40 000
Clientes, contribuintes e utentes	200 000	50 000
Caixa e depósitos	15 000	50 000
Total do ativo	668 000	333 000
PATRIMÓNIO LÍQUIDO/CAPITAL PRÓPRIO		
Património/Capital	100 000	200 000
Reservas	200 000	10 000
Resultados transitados	50 000	30 000
Resultado líquido do período	10 000	10 000
Total do património líquido/capital próprio	360 000	250 000
PASSIVO		
Passivo não corrente		
Provisões	100 000	0
Passivo corrente		
Fornecedores	207 000	72 000
Estado e outros entes públicos	1 000	11 000
Total do passivo	308 000	83 000
Total do património líquido/capital próprio e passivo	668 000	333 000

À data de aquisição, os justos valores dos ativos e passivos da CAMPOLITORIAL, bem como a variação face às quantias escrituradas, eram os seguintes:

NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos

Rubricas	CAMPOLITORAL	Variação	Proporção na variação
Ativos			
Ativos fixos tangíveis	250 000	57 000	22 800
Ativos intangíveis	100 000	100 000	40 000
Inventários	40 000	0	0
Clientes, contribuintes e utentes	50 000	0	0
Caixa e depósitos	50 000	0	0
Passivos			
Provisões	20 000	20 000	8 000
Fornecedores	72 000	0	0
Estado e outros entes públicos	11 000	0	0
Ativos líquidos	387 000	137 000	54 800

A vida útil média dos ativos fixos tangíveis considerada pela CAMPOLITORAL é de 10 anos, tendo os mesmos sido adquiridos aquando da sua constituição, em janeiro de N-5. Para os ativos intangíveis identificados estimou-se uma vida útil de 10 anos.

O capital próprio da CAMPOLITORAL tinha a seguinte composição à data de 31 de dezembro do ano N:

Rubricas	CAMPOLITORAL
Património/Capital	200 000
Reservas	10 000
Resultados transitados	30 000
Outras variações no Capital Próprio	60 000
Resultado líquido do período	80 000
Total do Capital Próprio	380 000

Na Assembleia-Geral de março de N+1, os acionistas da CAMPOLITORAL deliberaram, com o voto favorável do representante da PROMOTUR, aprovar as contas do ano N, bem como a seguinte proposta de aplicação de resultados apresentada pelo Conselho de Administração da CAMPOLITORAL:

- 10% para reforçar reservas

- 50.000 para distribuir a título de dividendos

O capital próprio da CAMPOLITORAL tinha a seguinte composição à data de 31 de dezembro do ano N+1:

NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos

Rubricas	CAMPOLITORAL
Património/Capital	200 000
Reservas	18 000
Resultados transitados	52 000
Outras variações no Capital Próprio	60 000
Resultado líquido do período	-80 000
Total do Capital Próprio	250 000

O registo contabilístico relativo à aquisição seria:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Custo de aquisição	4121	Investimentos em associadas-MEP	200 000	
	12X	Depósitos à ordem		200 000

O preço de aquisição seria segregado nas suas diferentes componentes como segue:

Componente	Euros
Valor contabilístico da CAMPOLITORAL (40%x250.000)	100 000
Diferenças de avaliação (imputados aos ativos e passivos)	54 800
Goodwill (diferença para o preço de aquisição)	45 200
Preço de aquisição	200 000

É de salientar que o goodwill não é contabilizado separadamente, integrando o custo de aquisição. Este facto não prejudica que as entidades criem subcontas, desde que consistentes com o Plano de Contas Multidimensional, que discriminem as diferentes componentes do custo de aquisição.

Registos em 31/12/N:

Lucros imputáveis = 40% x 80.000 = 32.000

Para efeitos de imputação, o lucro tem de ser corrigido, pois há justos valores de ativos depreciáveis da CAMPOLITORAL que não coincidem com a quantia escriturada. Para os ativos intangíveis identificados, estimou-se uma vida útil de 10 anos.

Como o lucro imputado de 32.000 teve por base valores contabilísticos, o mesmo terá de ser ajustado de modo a que reflita as depreciações e amortizações que tenham por base os justos valores dos ativos fixos tangíveis e intangíveis, nos seguintes termos:

NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos

Depreciação/amortização			
Item	Quantia escriturada	Justo valor (JV)	Efeito no resultado
tivos intangíveis	0	10 000	10 000
tivos fixos tangíveis	38 600	50 000	11 400

.] Soma	21 400
:] Resultado apurado	80 000
.] - [2] = [3] Resultado ajustado com base no JV	58 600
0% x [3] Resultado a imputar	23 440

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Imputação do lucro ajustado	4121	Investimentos em associadas-MEP	23 440	
	7851	Aplicação do MEP		23 440

Registo das outras variações no capital próprio:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Outras variações no capital próprio	4121	Investimentos em associadas-MEP	24 000	
	5713	Decorrentes de outras variações nos capitais próprios das participadas		24 000

24.000 = 0,4 x 60.000

Registos em março de N+1:

É necessário ajustar o valor da participação pela atribuição de resultados e o efeito permutativo no património líquido da PROMOTOR pelos lucros não atribuídos.

Proporção nos dividendos = 50.000 x 0,4 = 20.000

Regularização dos lucros não atribuídos = 23.440 – 20.000 = 3.440

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Resultados atribuídos	264	Resultados atribuídos	20 000	
	4121	Investimentos em associadas-MEP		20 000

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Diferença entre lucros imputáveis e atribuídos	562	Resultados transitados - regularizações	3 440	
	5712	Lucros não atribuídos		3 440

NCP 24 – Acordos Conjuntos

1. Introdução

1.1 Esta Norma estabelece os princípios de relato financeiro quando a entidade tenha interesses em acordos controlados conjuntamente (acordos conjuntos)

2.1 Num acordo conjunto as partes estão vinculadas por um acordo contratual (acordo vinculativo) que confere às partes o controlo conjunto do acordo.

3.1 Um acordo conjunto pode tomar a forma de uma operação conjunta ou um empreendimento conjunto.

2. Acordo vinculativo

2.1 Um acordo vinculativo estabelece os termos segundo os quais as partes participam na atividade objeto do acordo, e geralmente trata das seguintes matérias:

- O objetivo, a atividade e a duração do acordo conjunto;
- Como são nomeados os membros da administração ou direção do acordo conjunto;
- O processo de tomadas de decisão, isto é, as matérias que exigem decisões das partes, os respetivos direitos de votos e o nível exigido de suporte quanto a essas matérias. Este processo estabelece o controlo conjunto do acordo;
- O capital ou outras contribuições exigidos às partes;
- Como as partes partilham os ativos, passivos, rendimentos e gastos, ou os lucros e os prejuízos relativos ao acordo conjunto.

3. Controlo conjunto

3.1 Para avaliar se uma entidade tem controlo conjunto de um acordo, deve em primeiro lugar avaliar se todas as partes, ou algumas delas, controla o acordo. A NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas define o que é controlo e esta definição deve ser usada para determinar se todas as partes, ou algumas delas, estão expostas, ou têm direitos, a benefícios variáveis pelo seu envolvimento no acordo ou se têm a capacidade de afetar esses benefícios através do seu poder no âmbito do acordo. Quando todas as partes, ou algumas delas, consideradas coletivamente, têm capacidade para conduzir as atividades que significativamente afetam os benefícios no âmbito do acordo (isto é, as atividades relevantes), as partes controlam o acordo coletivamente.

3.2 Depois de concluir se todas as partes, ou algumas delas, controlam o acordo coletivamente, a entidade deve avaliar se tem controlo conjunto do acordo. O controlo conjunto apenas existe quando as decisões sobre as atividades relevantes exigem o consentimento unânime das partes que coletivamente controlam o acordo.

3.3 Por vezes, o processo de tomadas de decisão que é acordado pelas partes no seu acordo vinculativo, leva implicitamente a considerar-se estar perante controlo conjunto.

Por exemplo, assuma que duas partes estabelecem um acordo no qual cada uma delas tem 50% dos direitos de voto, e o acordo vinculativo entre elas especifica que são necessários 51% dos direitos de voto para tomarem decisões sobre as atividades relevantes. Neste caso, as partes acordaram implicitamente que têm controlo conjunto do acordo dado que as decisões sobre as atividades relevantes não podem ser tomadas sem ambos estarem de acordo.

3.4 Noutras circunstâncias, o acordo vinculativo exige uma proporção mínima dos direitos de voto para se tomarem decisões sobre as atividades relevantes. Quando essa percentagem mínima pode ser atingida por mais do que uma combinação de partes que acordem em conjunto, esse acordo não é um acordo conjunto a menos que o acordo vinculativo especifique que partes (ou combinações de partes) se exige terem de acordar unanimemente em relação às decisões sobre as atividades relevantes do acordo.

3.5 Exemplos:

Exemplo 1:

Assuma que três partes estabelecem um acordo em que A detém 50% dos direitos de voto, B detém 30% e C detém 20%. O acordo vinculativo entre os três especifica que são exigidos no mínimo 75% dos direitos de voto para a tomada de decisões sobre as atividades relevantes. Muito embora A possa bloquear qualquer decisão, ela não controla o acordo porque precisa do acordo de B. Os termos do acordo vinculativo exigindo no mínimo 75% dos direitos de voto para a tomada de decisões implica que A e B têm o controlo conjunto do acordo porque as decisões sobre as atividades relevantes não podem ser tomadas sem que A e B estejam de acordo.

Exemplo 2:

Assuma um acordo com três partes em que A detém 50% dos direitos de voto e B e C detêm 25% cada. O acordo vinculativo entre as três partes especifica que são exigidos no mínimo 75% dos direitos de voto para a tomada de decisões sobre as atividades relevantes. Muito embora A possa bloquear qualquer decisão, ela não controla o acordo porque precisa da concordância ou de B ou de C. Neste exemplo, as partes A, B e C controlam o acordo coletivamente. Porém, existe mais do que uma combinação de partes que podem acordar para se atingir 75% dos direitos de voto (isto é, tanto A e B, como A e C). Nesta situação, para haver acordo conjunto, o acordo vinculativo entre as partes tem que especificar qual destas combinações de partes se exige terem de acordar unanimemente em relação às decisões sobre as atividades relevantes do acordo.

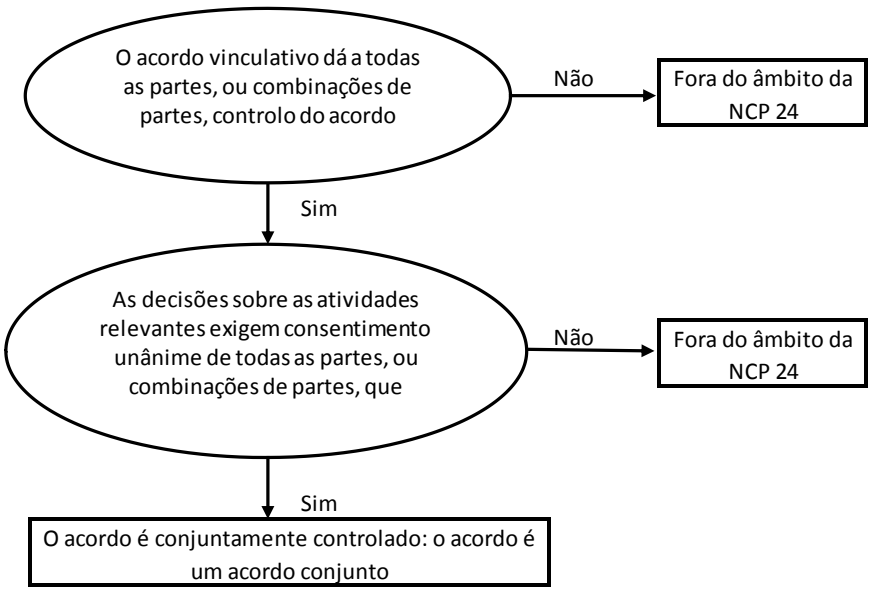
Exemplo 3:

Assuma um acordo em que A e B detêm 35% cada dos direitos de voto no acordo e os restantes 30% estão dispersos por outras partes. As decisões sobre as atividades relevantes exigem uma maioria dos direitos de voto. A e B apenas têm controlo conjunto do acordo se o acordo vinculativo estabelecer que as decisões sobre as atividades relevantes do acordo exigirem que A e B estejam de acordo.

Um acordo vinculativo pode incluir disposições quanto à resolução de disputas, por exemplo através de arbitragem. Estas disposições podem permitir que possam ser tomadas decisões sem consentimento unânime das partes que tenham controlo conjunto. A existência destas disposições não evita que o acordo seja um acordo conjuntamente controlado e, consequentemente, seja um acordo conjunto.

NCP 24 – Acordos Conjuntos

3.6 Esquematicamente a avaliação do controlo conjunto pode ser visto como segue:



4. Tipos de Acordos Conjuntos

4.1 Os acordos conjuntos são estabelecidos por uma variedade de razões e objetivos (isto é, como uma via para as partes partilhares custos e riscos, ou como forma de proporcionar às partes nova tecnologia ou novos mercados), e podem ser estabelecidos usando diferentes estruturas e formas legais.

4.2 A classificação de acordos conjuntos exigida por esta Norma depende dos direitos e obrigações das partes resultantes do acordo no decurso normas das operações. Esta Norma classifica os acordos conjuntos como operações conjuntas ou empreendimentos conjuntos. Quando uma entidade tem direitos sobre os ativos e obrigações sobre os passivos, em relação ao acordo, o acordo é uma operação conjunta. Quando a entidade tem direitos sobre os ativos líquidos do acordo, o acordo é um empreendimento conjunto.

5. Exemplos Ilustrativos

5.1 Exemplo 1 – Serviços de construção

(a) Introdução

A entidade A (entidade do setor privado) e a entidade B (entidade 100% detida pelo Estado) estabeleceram um acordo vinculativo para trabalharem em conjunto com o objetivo de contratarem com o Governo a conceção e construção de uma estrada entre duas localidades. O acordo entre estas duas entidades estabelece a participação de cada uma e o controlo conjunto do acordo cujo objeto é a entrega da estrada. O acordo conjunto terminará assim que a estrada estiver completa e, nessa data, a estrada será transferida para o Governo.

As partes estabeleceram uma terceira entidade (entidade Z) para conduzir o acordo e esta entidade fará o contrato com o Governo em nome de A e B. Muito embora os ativos e passivos relativos ao acordo sejam mantidos na entidade Z, a forma legal desta entidade impõem que os direitos aos ativos e as obrigações dos passivos são das entidades A e B.

O acordo entre as entidades A e B estabelece ainda que:

- Os direitos a todos os ativos necessários para a construção da estrada são partilhados entre as partes na base das respetivas percentagens de participação;
- As partes têm responsabilidade conjunta e solidária por todas as obrigações operacionais e financeiras relativas às atividades no âmbito do acordo na base das respetivas percentagens de participação; e
- O resultado das atividades (lucro ou prejuízo) é partilhado pelas entidades A e B na base das respetivas percentagens de participação.

Nos termos do contrato estabelecido com o Governo, a entidade Z fatura o Governo pelos serviços de construção em nome das entidades A e B.

(b) Análise

O acordo conjunto é executado através de uma entidade separada cuja forma legal impõe que os ativos e passivos da entidade se confundam com os ativos e passivos das partes (entidades A e B), e esta circunstância é reforçada pelo facto de o acordo vinculativo entre A e B estabelecer que estas duas entidades têm direito aos ativos e obrigação dos passivos relativos ao acordo que está a ser executado através da entidade Z.

O acordo conjunto é uma operação conjunta. Não é um acordo de concessão de serviços.

As entidades A e B reconhecem nas respetivas demonstrações financeiras a sua quota-parte dos ativos (por exemplo, ativos fixos tangíveis e contas a receber) e dos passivos (por exemplo, contas a pagar), bem como dos réditos e gastos resultantes da atividade, na base da percentagem participação de cada uma das entidades.

5.2 Exemplo 2 – Prestação de serviços conjuntos para assistência em vida

(a) Introdução

Uma entidade do setor público de prestação de serviços de saúde (entidade X) e uma entidade privada imobiliária (entidade Y) estabeleceram um acordo para trabalharem em conjunto na prestação de serviços de saúde a idosos tendo para o efeito constituído a entidade Z. A forma legal desta entidade confere-lhe o direito a todos os ativos e a obrigação perante todos os passivos e o acordo entre as entidades X e Y exige que todas as decisões sejam tomadas em conjunto. O acordo também estabelece que:

- A entidade X prestará os serviços de saúde e a entidade Y construirá as instalações;
- Os ativos relativos ao acordo serão propriedade da entidade Z e as entidades X e Y não podem vender, penhorar, transferir ou hipotecar tais ativos;

NCP 24 – Acordos Conjuntos

- A responsabilidade das entidades X e Y é limitada a qualquer quantia não paga do capital da entidade Z;

- As entidades X e Y partilharão os gastos pela prestação do serviço na base da sua percentagem de participação na entidade Z; e

- Os lucros da entidade Z serão distribuídos às entidades X e Y na base da sua percentagem de participação na entidade Z.

(b) Análise

O acordo conjunto é executado através de uma entidade separada cuja forma legal lhe confere o direito a todos ativos e a obrigação perante todos os passivos. Adicionalmente, os termos do acordo não especificam que as entidades X e Y tenham direito aos ativos e obrigações pelos passivos relativos ao acordo, mas sim que têm direito aos ativos líquidos (património líquido/situação líquida) da entidade Z.

Com base na descrição feita, não há outros factos e circunstâncias que indiquem que as entidades X e Y tenham direitos substanciais a todos os benefícios económicos ou potencial de serviço derivados dos ativos do acordo, ou que tenham obrigações pelas responsabilidades do acordo.

O acordo conjunto é um empreendimento conjunto.

As entidades X e Y reconhecem os respetivos direitos aos ativos líquidos (património líquido/situação líquida) da entidade Z como investimento e contabilizam-no usando o método da equivalência patrimonial.

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

1. Introdução

1.1 Esta Norma estabelece os princípios para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão e os requisitos mínimos para a sua apresentação, conteúdo e divulgação.

2. Desenho de sistemas de informação e Plano de Contas

2.1 O parágrafo 6 da NCP 27 refere que *"A contabilidade de gestão envolve ainda o desenho dos sistemas de informação necessários para a produção de relatórios e mapas adequados à divulgação interna e externa dos custos, rendimentos e resultados em diferentes vertentes."*

2.2 A conceção de um sistema de informação para a Contabilidade de Gestão implica definir os vários elementos que constituirão as suas componentes, nomeadamente:

- Objetos de custeio (ativos fixos, produtos, serviços, etc.);
- Unidades orgânicas e ou atividades;
- Critérios de classificação dos gastos (fixos/variáveis, diretos/indiretos, etc.);
- Indutores de gasto, no caso de utilizar um sistema de custeio baseado nas atividades;
- Critérios de afetação e imputação dos gastos indiretos (horas, área, nº de trabalhadores, unidades produzidas, etc.);
- Plano de contas e ou quadros de apuramento de custos;
- Mapas de divulgação da informação sobre os custos a incluir no relato financeiro de finalidades gerais;

2.3 Indicadores operacionais de avaliação de desempenho e outra informação sobre custos, a incluir no Relatório de Gestão. Nos normativos contabilísticos adotados em Portugal, quer para a contabilidade empresarial quer para a contabilidade pública, tem sido dada flexibilidade às entidades para desenvolverem o subsistema de Contabilidade Analítica, de Custos ou de Gestão com ou sem recurso a um plano de contas, através da Classe 9.

2.4 Porém, reconhece-se que um elemento facilitador do cumprimento da NCP 27 – Contabilidade de Gestão, nomeadamente para a implementação de um sistema de custeio, é a existência de um plano de contas que, partindo de uma reclassificação dos gastos por natureza (contabilidade financeira; classe 6) para gastos por objeto de custeio (contabilidade de custos), permita o uso da digrafia e o apuramento dos custos (e, quando aplicável, dos rendimentos) por departamento, função, atividade, bem, serviço, etc.

2.5 Neste sentido, ao aplicarem a NCP 27, as entidades sujeitas ao SNC-AP podem utilizar as contas que a seguir se apresentam, continuando, assim, a Classe 9 a ser destinada ao subsistema de Contabilidade de Gestão, em complemento às contas da Classe 0 para a Contabilidade Orçamental e às contas das Classes 1 a 8 do PCM para a Contabilidade Financeira. As contas da Classe 9 assentam numa lógica de registo digráfico, usando para a reclassificação dos gastos, contas refletidas da Contabilidade Financeira, nomeadamente das Classes 6 e 7 do PCM.

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

2.6 O uso de um quadro de contas padronizado para todas as entidades, sem prejuízo de adaptações específicas ao nível das subcontas, permite uma maior comparabilidade, validação e controlo da informação, bem como facilita os sistemas informáticos de suporte, pelo que se recomenda a utilização, no mínimo, das seguintes contas:

91 GASTOS E RENDIMENTOS REFLETIDOS

916 Gastos refletidos

9160 Transferências e subsídios concedidos

9161 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas

9162 Fornecimentos e serviços externos

9163 Gastos com pessoal

9164 Gastos de depreciação e de amortização

9165 Perdas por imparidade

9166 Perdas por redução de justo valor

9167 Provisões do período

9168 Outros gastos e perdas

9169 Gastos e perdas por juros e outros encargos

917 Rendimentos refletidos

9170 Impostos, contribuições e taxas

9171 Vendas

9172 Prestação de serviços e concessões

9173 Variações nos inventários da produção

9174 Trabalhos para a própria entidade

9175 Transferências e subsídios correntes obtidos

9176 Reversões

9177 Ganhos por aumentos de justo valor

9178 Outros rendimentos e ganhos

9179 Juros, dividendos e outros rendimentos similares

92 RECLASSIFICAÇÃO DOS GASTOS E DOS RENDIMENTOS*

921 Gastos diretos

9211 Pessoal

9212 Matérias consumidas

9213 Gastos gerais de funcionamento

9214 Transferências e subsídios concedidos

…

9219 Outros

* A entidade poderá adotar outra forma de reclassificação dos gastos, nomeadamente em fixos e variáveis, conforme também admitido na NCP 27.

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

922 Gastos indiretos**

9221 Pessoal

9222 Matérias consumidas

9223 Gastos gerais de funcionamento

9224 Transferências e subsídios concedidos

…

9229 Outros

*** A repartir segundo o(s) critério(s) de imputação definidos na NCP 27.*

923 Gastos não incorporados***

9231 Pessoal

9232 Matérias consumidas

9233 Gastos gerais de funcionamento

9234 Transferências e subsídios concedidos

…

9239 Outros

**** A divulgar no Anexo, incluindo a respetiva fundamentação. (ver quadro 6)*

924 Gastos ambientais

9241 Associados a investimentos adicionais em equipamentos e formação

92411 Pessoal

92412 Matérias consumidas

92413 Gastos gerais de funcionamento

92414 Transferências e subsídios concedidos

…

92419 Outros

9242 Aquisição de matérias-primas e mão-de-obra

92421 Pessoal

92422 Matérias consumidas

92423 Gastos gerais de funcionamento

92424 Transferências e subsídios concedidos

…

92429 Outros

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

9243 Responsabilidade social e ambiental

…

92433 Gastos gerais de funcionamento

92434 Transferências e subsídios concedidos

…

92439 Outros

9244 Créditos gerados com redução de gases de efeito estufa

92441 Pessoal

92442 Matérias consumidas

92443 Gastos gerais de funcionamento

92444 Transferências e subsídios concedidos

…

92449 Outros

…

925 Rendimentos diretos

9251 Impostos e taxas

9252 Venda de bens e serviços

9253 Transferências e subsídios obtidos

…

9259 Outros

926 Rendimentos gerais

9261 Impostos e taxas

…

9263 Transferências e subsídios obtidos

…

9269 Outros

927 Rendimentos ambientais

9271 Associados a investimentos adicionais em equipamentos e formação

92711 Impostos e taxas

…

92713 Transferências e subsídios obtidos

…

92719 Outros

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

9272 Aquisição de matérias-primas e mão-de-obra

92721 Impostos e taxas

…

92723 Transferências e subsídios obtidos

…

92729 Outros

9273 Responsabilidade social e ambiental

92731 Impostos e taxas

…

92733 Transferências e subsídios obtidos

…

92739 Outros

9274 Créditos gerados com redução de gases de efeito estufa

92741 Impostos e taxas

…

92743 Transferências e subsídios obtidos

…

92749 Outros

93 CLASSIFICAÇÃO ORGÂNICA

93XX Departamento, Serviço, Gabinete, Direção…

…

94 CUSTOS POR ATIVIDADES

94XX Atividade YY

…

95 CUSTO DE PRODUÇÃO DE ATIVOS FIXOS

95xx Ativo Fixo A

….

96 CUSTO DE PRODUTOS

96xx Produto X

…

97 CUSTO DE SERVIÇOS

97XX Serviço Y

…

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

98 RESULTADOS

981 Produtos

981XX Produto PXX

982 Serviços

982XX Serviço SXX

986 Gastos não incorporados

9861 Gastos operacionais

9862 Transferências e subsídios concedidos

9863 Gastos ambientais

9864 Gastos administrativos

9865 Gastos financeiros

…

9869 Outros gastos

987 Rendimentos gerais

9871 Impostos e taxas

9872 Transferências e subsídios obtidos

9873 Rendimentos ambientais

…

9875 Rendimentos financeiros

…

9879 Outros rendimentos

2.7 No pressuposto da utilização desta proposta de contas, apresentam-se a seguir notas explicativas para auxiliar a movimentação e articulação entre elas.

91 GASTOS E RENDIMENTOS REFLETIDOS

916 Gastos refletidos

…

O total desta conta deve corresponder ao total das contas da Classe 6 da contabilidade financeira. Recomenda-se, assim, que a conta 916 seja desdobrada pelos dois dígitos das contas da Classe 6 do PCM (9160, 9161, etc.).

Credita-se por contrapartida das contas 921 – Gastos diretos, 922 – Gastos indiretos, 923 – Gastos não incorporados e 924 – Gastos ambientais.

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

917 Rendimentos refletidos

…

O total desta conta deve corresponder ao total das contas da Classe 7 da contabilidade financeira. Recomenda-se assim que a conta 917 seja desdobrada pelos dois dígitos das contas da Classe 7 do PCM (9170, 9171, etc.).

Debita-se por contrapartida das contas 925 – Rendimentos diretos, 926 – Rendimentos gerais e 927 – Rendimentos ambientais.

A conta **9173 – Variação dos inventários da produção** é idêntica à conta 73 – Variação dos inventários da produção, da contabilidade financeira, ou seja, regista o aumento ou diminuição dos produtos acabados e intermédios (conta 34 do PCM), subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos (conta 35 do PCM), produtos e trabalhos em curso (conta 36 do PCM) e ativos biológicos (conta 37 do PCM).

Assim, enquanto vai produzindo o bem, a entidade regista o custo de produção na conta 96 – Custo de produtos, incluindo gastos com pessoal, consumo de matérias-primas, etc., previamente registados na conta 94 – Custos por atividades.

No final do período, é calculada a diferença entre a Existência Inicial (EI) e a Existência Final (EF), sendo a conta 9173 movimentada do seguinte modo:

(a) Caso a variação entre a EF e a EI seja positiva (aumento da Classe 3), é debitada por contrapartida da conta 96 – Custo de Produtos, pelo valor dos produtos não vendidos;

(b) Caso a variação entre a EF e a EI seja negativa (diminuição da Classe 3) é creditada por contrapartida da conta 96 – Custo de Produtos, pelo valor dos produtos vendidos neste período, mas produzidos em períodos anteriores.

A conta **9174 – Trabalhos para a própria entidade** é idêntica à conta 74 – Trabalhos para a própria entidade, da contabilidade financeira, ou seja, regista o valor (rendimento) dos trabalhos que a entidade realiza para si mesma, sob sua administração direta, aplicando meios próprios ou adquiridos para o efeito, e que se destinam aos seus Ativos fixos tangíveis, Ativos intangíveis ou Propriedades de investimento.

Assim, enquanto vai produzindo o bem, a entidade regista o custo na conta 95 – Custo de produção de ativos fixos, incluindo gastos com pessoal, consumo de matérias-primas, etc., previamente registados na conta 94 – Custos por atividades.

No final do período, pelo valor apurado na conta 95 – Custo de produção de ativos fixos, a conta 9174 – Trabalhos para a própria entidade deve ser debitada por contrapartida da conta 95 – Custo de produção de Ativos fixos.

92 RECLASSIFICAÇÃO DOS GASTOS E DOS RENDIMENTOS

Nestas contas os gastos por natureza da contabilidade financeira (Classe 6) são reclassificados, num primeiro nível, em gastos diretos (conta 921), indiretos (conta 922) e não incorporados (conta 923) relativamente a um objeto de custeio (por exemplo, uma atividade intermédia ou um bem ou serviço final), e gastos ambientais (conta 924). Estas contas, por sua vez, são desagregadas em

subcontas para contemplar as principais componentes do custo, nomeadamente pessoal, matérias consumidas, gastos gerais de funcionamento, transferências e subsídios concedidos e outros.

Por outro lado, os rendimentos por natureza da contabilidade financeira (Classe 7) são reclassificados, num primeiro nível, em rendimentos diretos relativamente a um produto ou serviço (conta 925), gerais (conta 926) e ambientais (conta 927). Estas contas, por sua vez, são desagregadas em subcontas para contemplar as principais fontes de rendimento, nomeadamente impostos e taxas, preços de bens e serviços vendidos, transferências e subsídios obtidos e outros.

921 Gastos diretos

Regista os gastos que se identificam diretamente com um único objeto de custeio, incluindo gastos ambientais, previamente evidenciados na conta 924 – Gastos ambientais (ver nota explicativa a esta conta).

Debita-se por contrapartida da conta 916 – Gastos refletidos e credita-se por contrapartida da conta 93 – Classificação orgânica, 93XX Departamento, Serviço, Gabinete, Direção… caso a entidade pretenda apurar os custos por departamentos, serviços, divisões ou outro tipo de unidades orgânicas, antes de obter os custos por atividades. Se a entidade não movimentar a conta 93, credita-se por contrapartida da conta 94 – Custos por atividades. Nos casos em que a entidade identifique gastos que, desde logo, têm uma relação direta com um único ativos fixo, produto ou serviço final, esta conta pode ser creditada diretamente por contrapartida das contas 95 – Custo de produção de ativos fixos, 96 – Custo de produtos ou 97 – Custo de serviços.

922 Gastos indiretos

Regista os gastos do período que não se identificam diretamente com um único objeto de custeio, mas que, de alguma forma, se pretende serem incorporados nos produtos e serviços finais.

Se a entidade utiliza a conta 93 – Classificação orgânica, estes custos poderão vir a ser previamente repartidos por departamentos, serviços, divisões ou outro tipo de unidades orgânicas. Se a entidade não utiliza a conta 93 – Classificação orgânica ou afeta a esta unicamente os gastos diretos, os gastos indiretos são repartidos unicamente pelas atividades (conta 94 – Custos por atividades), atendendo às bases de repartição sugeridas na NCP 27.

Neste sentido, a conta 922 – Gastos indiretos, debita-se por contrapartida da conta 916 – Gastos refletidos e credita-se, depois de aplicados os critérios de repartição, por contrapartida da conta 93 – Classificação orgânica ou da conta 94 – Custos por atividades.

Os gastos indiretos podem incluir gastos ambientais, previamente evidenciados na conta 924 – Gastos ambientais (ver nota explicativa a esta conta).

Esta conta não se utiliza caso a entidade opte pelo sistema de custeio direto referido na NCP 27, ou seja, quando reparte pelas atividades, serviços ou produtos apenas os gastos diretos, caso em que todos os outros são considerados como gastos não incorporados. No entanto, é de salientar que a NCP 27 recomenda a utilização do sistema de custeio total.

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

923 Gastos não incorporados

Regista os gastos que não se pretende serem incorporados no objetos de custeio final (atividades, serviços ou produtos). Incluem-se normalmente os gastos não associados à atividade normal da entidade, como sejam provisões, perdas na alienação de investimentos, perdas por imparidade, perdas de justo valor, na sua maioria registados contas 65 a 68 do PCM.

Debita-se por contrapartida da conta 916 – Gastos refletidos, e credita-se por contrapartida da conta 986 – (Resultados) Gastos não incorporados.

Os gastos não incorporados incluem os gastos ambientais, previamente evidenciados na conta 924 – Gastos ambientais (ver nota explicativa a esta conta), que não tenham sido incorporados a nenhum objeto de custeio, quer como diretos, quer como indiretos.

924 Gastos ambientais

Esta conta visa dar cumprimento ao estabelecido no parágrafo 7 do NCP 27, ou seja, permitir que a contabilidade de gestão proporcione informação dos custos ambientais (quando não associados à atividade principal da entidade), nomeadamente:

(a) Os gastos associados a investimentos adicionais em equipamentos e formação com vista à redução da poluição, proteção do ambiente ou cumprimento de obrigações legais (conta 9241). Por exemplo, a aquisição de painéis solares é considerada um investimento ambiental tangível a ser reconhecido como tal na contabilidade financeira. Nesta conta da contabilidade de gestão devem apenas ser considerados os gastos periódicos com as respetivas depreciações, os gastos eventuais com a formação do pessoal para lidar com este equipamento, as peças consumidas para a sua reparação e outros gastos de manutenção, e ainda possíveis transferências concedidas para financiar a aquisição deste tipo de equipamentos.

(b) Gastos adicionais com a aquisição de matérias-primas e mão-de-obra para a redução do impacto ambiental das ações da entidade (conta 9242). Por exemplo, o gasto adicional pelo uso de papel reciclado, a contratação adicional de um engenheiro ou técnico de ambiente e as transferências concedidas para financiamento deste tipo de materiais e mão-de-obra.

(c) Informação de gastos associados à responsabilidade social e ambiental, incluindo energias renováveis, custos por tipo de combustíveis e custos na gestão de resíduos (conta 9243). Exemplos deste tipo de gastos são os relativos a reciclagens de resíduos e transferências concedidas para financiar esse tipo de iniciativas, bem como os resultantes de esforços para cumprir acordos internacionais de emissão de gases de efeitos de estufa.

(d) Os ativos ambientais relacionados com créditos gerados com a redução de gases de efeito de estufa (conta 9244). Por exemplo, o investimento numa plantação de árvores que permita à entidade obter certificados de créditos de carbono é considerado um investimento ambiental, a ser reconhecido como tal na contabilidade financeira. Nesta conta da contabilidade de gestão devem apenas ser considerados os gastos periódicos com as matérias e outros gastos consumidos para a sua manutenção e gastos adicionais de pessoal afeto à plantação. Este tipo de ativos inclui ainda transferências concedidas para o financiamento de projetos idênticos realizados por outras entidades, bem como a participação financeira noutros projetos geradores de créditos de carbono que reduzam as emissões da entidade.

Importa salientar que, com o apuramento destes gastos, se pretende obter informação do esforço financeiro da entidade, relativamente ao seu contributo para uma boa gestão ambiental no âmbito de políticas de responsabilidade social, pelo que gastos com efeitos contrários, por exemplo multas por poluição ou outros incumprimentos, não são aqui considerados (ver parágrafo 38 da NCP 27).

A conta 924 – Gastos ambientais debita-se por contrapartida da conta 916 – Gastos refletidos pelos gastos (ou parte) que se identificam como gastos ambientais, e credita-se por contrapartida das contas:

- 921 – Gastos diretos, caso se entendam ser imputados aos objetos de custeio e se identifiquem diretamente com estes;
- 922 – Gastos indiretos, caso se entendam ser imputados aos objetos de custeio mas não identifiquem diretamente com estes, sendo necessário recorrer a critérios de repartição;
- 923 – Gastos não incorporados, caso não se considerem imputáveis aos objetos de custeio, sendo considerados gastos do período.

925 Rendimentos diretos

Regista os rendimentos que se identificam totalmente com um único produto ou serviço final, incluindo os rendimentos ambientais, que devem ser previamente evidenciados na conta 927 – Rendimentos ambientais. São exemplos de rendimentos diretos, os provenientes da venda de bens e serviços, as taxas e as transferências e subsídios obtidos consignados.

Credita-se por contrapartida da conta 917 – Rendimentos refletidos, e debita-se por contrapartida da conta 981/982 – (Resultados) Produtos / Serviços.

926 Rendimentos gerais

Regista os rendimentos que não se identificam totalmente com um único produto ou serviço final, como por exemplo, os rendimentos provenientes de transferências e subsídios não consignados e os impostos não consignados, incluindo os rendimentos ambientais também não identificados com um único produto ou serviço, previamente evidenciados na conta 927 – Rendimentos ambientais. De referir que, por regra, os impostos não são consignados a uma determinada despesa. Por exemplo, um município ao cobrar o IMI a sua receita não tem como finalidade suportar apenas um tipo de despesa funcional.

Credita-se por contrapartida da conta 917 – Rendimentos refletidos e debita-se por contrapartida da conta 987 – (Resultados) Rendimentos gerais, sendo considerados diretamente como rendimentos do período.

927 Rendimentos ambientais

Esta conta regista os rendimentos obtidos pela entidade para compensar gastos ambientais suportados, tais como subsídios e transferências recebidos, e taxas cobradas pela entidade relacionadas com o ambiente, como sejam as previstas no âmbito da “fiscalidade verde”.

Em particular na conta **92749 – Créditos gerados com redução de gases de efeito estufa / Outros**, podem considerar-se rendimentos provenientes dos créditos gerados ou calculados por sequestro de carbono, por exemplo, valorização da floresta.

Credita-se por contrapartida da conta 917 – Rendimentos refletidos, pelos rendimentos (ou parte) que se identificam como um rendimento ambiental normalmente para custear parte ou a totalidade dos gastos ambientais registados na conta 924 – Gastos ambientais, daí a divisão idêntica a esta conta nos 4 primeiros dígitos.

Debita-se por contrapartida das contas 925 – Rendimentos diretos e ou 926 – Rendimentos gerais.

93 CLASSIFICAÇÃO ORGÂNICA

Caso a entidade pretenda obter os gastos por departamentos, serviços, divisões ou outro tipo de unidades orgânicas, utiliza-se esta conta que se debita por contrapartida das contas 921 – Gastos diretos e 922 – Gastos indiretos. Se a entidade não pretender afetar à classificação orgânica os gastos indiretos, a conta 93 – Classificação orgânica é debitada unicamente por contrapartida da conta 921 – Gastos diretos (ver nota explicativa à conta 922)

Credita-se por contrapartida da conta 94 – Custos por atividades.

94 CUSTOS POR ATIVIDADES

Esta conta visa dar cumprimento ao parágrafo 25 da NCP 27 o qual refere que, “Para o relato financeiro de finalidades gerais das entidades públicas, e em prol de uma maior fiabilidade e rigor na informação produzida, recomenda-se a utilização do sistema de custeio baseado nas atividades (ABC)”.

Assim, esta conta deve ser desdobrada pelas diferentes atividades da entidade, quer sejam principais, quer auxiliares ou de suporte.

Debita-se por contrapartida da conta 93 – Classificação orgânica, caso a entidade utilize esta conta, ou por contrapartida das contas 921 – Gastos diretos e 922 – Gastos indiretos, neste último caso após aplicação dos critérios de repartição previstos na NCP 27.

Credita-se por contrapartida das contas 95 – Custo de produção de ativos fixos, 96 – Custo de produtos e 97 – Custo de serviços, por aplicação dos indutores de gasto.

Debita-se e credita-se ainda entre as diferentes atividades no caso de prestações recíprocas ou transferência do custo de uma atividade auxiliar para uma atividade principal.

95 CUSTO DE PRODUÇÃO DE ATIVOS FIXOS

Esta conta destina-se a apurar os custos de produção própria de ativos fixos tangíveis, intangíveis ou propriedades de investimento.

Por regra deve ser utilizado *o sistema de custos por ordem de trabalho* conforme parágrafo 27 da NCP 27, devendo ser desdobrada por cada bem produzido e destinado ao ativo fixo da entidade.

Debita-se por contrapartida da conta 94 – Custos por atividades, ou da conta 921 – Gastos diretos no caso de a entidade identificar, desde logo, gastos diretamente imputáveis a estes ativos. Credita-se por contrapartida da conta 9174 – Trabalhos para a própria entidade, pelo custo de produção do período (ver nota explicativa à conta 9174).

96 CUSTO DE PRODUTOS

Esta conta destina-se a apurar os custos de produção de produtos, por regra destinados a venda. Deve ser desdobrada por cada bem produzido.

Debita-se por contrapartida:

(a) Da conta 94 – Custos por atividades, ou da conta 921 – Gastos diretos no caso de a entidade identificar, desde logo, gastos diretamente imputáveis a estes produtos, pelo custo de produção do período;

(b) Da conta 9173 – Variação dos inventários da produção, pela variação negativa dos inventários de produtos acabados e intermédios, subprodutos, resíduos e refugos, e produtos e trabalhos em curso, e ativos biológicos, pelo custo de produtos produzidos em períodos anteriores vendidos este período (ver nota explicativa à conta 9173).

Credita-se, por contrapartida:

(a) Da conta 981 – (Resultados) Produtos, pelo custo dos produtos vendidos;

(b) Da conta 9173 – Variação dos inventários da produção, pela variação positiva dos inventários de produtos acabados e intermédios, subprodutos, resíduos e refugos, e produtos e trabalhos em curso, ativos biológicos, i.e., custos de produtos produzidos no período corrente e não vendidos (ver nota explicativa à conta 9173).

97 CUSTO DE SERVIÇOS

Esta conta destina-se a apurar os custos dos serviços finais, normalmente com rendimentos diretos, como por exemplo, o custo de um estudante, de um paciente, de aluguer de um espaço, de estacionamento, de entrada na piscina, de consultoria, de formação, etc. Deve ser desdobrada por cada serviço.

No caso das autarquias locais, esta conta destina-se a permitir o cumprimento do disposto no art.º 21º, nº 1, da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro (Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais), bem como o disposto no art.º 8º, n.º 2, alínea c), da Lei 53E/2006, de 29 de dezembro (Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais).

Debita-se por contrapartida da conta 94 – Custos por atividades, ou da conta 921 – Gastos diretos no caso de a entidade identificar, desde logo, gastos diretamente imputáveis a estes serviços.

Credita-se por contrapartida da conta 982 – (Resultados) Serviços, pelo custo dos serviços finais.

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

98 RESULTADOS

Esta conta destina-se a apurar os resultados por funções, num dado período.

Os gastos e rendimentos que não foram imputados aos produtos ou serviços são gastos do período e registados nas contas 986- Gastos não incorporados e 987- Rendimentos não incorporados.

981 Produtos

Esta conta destina-se a apurar os resultados (rendimentos deduzidos de gastos) relacionados com os produtos vendidos no período, devendo ser desdobrada de acordo com os diferentes produtos no contexto de cada entidade. Por exemplo, numa instituição de ensino superior um produto pode corresponder a um curso ou uma unidade curricular, ou um livro. Uma refeição produzida pela própria entidade pública no seu refeitório é também um produto final.

Debita-se pelo custo dos produtos vendidos, por contrapartida da conta 96 – Custo de produtos. Credita-se pelos rendimentos diretos, em geral os provenientes das respetivas vendas líquidas, por contrapartida da conta 925 – Rendimentos diretos.

982 Serviços

Esta conta destina-se a apurar os resultados (rendimentos deduzidos de gastos) relacionados com os serviços prestados no período, devendo ser desdobrada de acordo com os diferentes serviços no contexto de cada entidade.

Em geral, os serviços prestados implicam a obtenção de um rendimento direto, quer como contraprestação, quer sob a forma de transferências ou subsídios consignados. Podem ainda assumir a forma de taxas e preços. Na maioria das entidades públicas os rendimentos provêm essencialmente de serviços, sendo uma boa parte das transferências e subsídios obtidos destinados a comparticipar o custo destes serviços.

São exemplos de serviços os prestados por um município, como a emissão de uma licença, a entrada numa piscina, o estacionamento, o transporte urbano, entre outros. Num hospital, as consultas, cirurgias, internamentos, exames complementares e os diferentes tratamentos associados às diversas patologias são considerados serviços prestados.

Esta conta debita-se pelos custos dos serviços prestados no período, por contrapartida da conta 97 – Custo de serviços. Credita-se pelos rendimentos obtidos com os serviços prestados no período, por contrapartida da conta 925 – Rendimentos diretos, por regra pelo montante correspondente ao valor líquido obtido por contrapartida do serviço prestado ou ao valor da transferência ou subsídio.

986 Gastos não incorporados

Esta conta regista os gastos do período que não foram incorporados nos produtos ou serviços. A fim de facilitar a elaboração da Demonstração dos Resultados por Funções (ver Quadro 1), esta conta deverá ser desdobrada em Gastos operacionais (conta 9861), Transferências e subsídios concedidos (conta 9862), Gastos ambientais (conta 9863), Gastos administrativos (conta 9864), Gastos financeiros (conta 9865) e Outros (conta 9869).

Debita-se pelos custos não incorporados nos produtos ou serviços, por contrapartida da conta 923 – Gastos não incorporados.

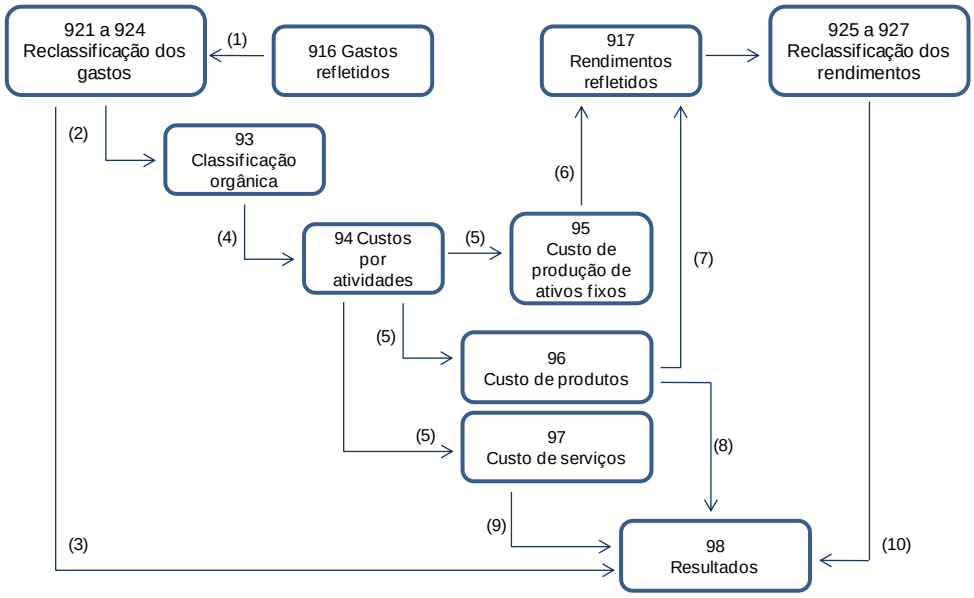
987 Rendimentos gerais

Esta conta regista os rendimentos do período que não foram diretamente atribuídos aos produtos ou serviços. A fim de facilitar a elaboração da Demonstração dos Resultados por Funções (ver Quadro 1), esta conta deverá ser desdobrada em Impostos e taxas (conta 9871), Transferências e subsídios correntes obtidos (conta 9872), Rendimentos ambientais (conta 9873), Rendimentos financeiros (conta 9875) e Outros (conta 9879).

Credita-se pelos rendimentos não diretos a produtos ou serviços, por contrapartida da conta 927 – Rendimentos gerais.

O fluxograma seguinte (Figura 1) ilustra o funcionamento das contas propostas da Classe 9.

Figura 1 – Funcionamento da Classe 9



Notas:

(1) Reclassificação dos gastos da contabilidade financeira (Classe 6), em gastos diretos, indiretos, não incorporados e ambientais.

(2) Distribuição pelas orgânicas (Unidades, Direções, Divisões, repartições,…) dos gastos diretos (921), gastos indiretos (922) e gastos ambientais incorporados (924), caso seja aplicável. Quando a entidade identifica, desde logo, gastos reclassificados diretamente imputáveis a ativos fixos, produtos ou serviços, pode afetá-los logo a estes, não utilizando as contas 93 – Classificação orgânica, nem a 94 – Custos por atividades.

(3) Gastos não incorporados (923) e gastos ambientais não incorporados (924).

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

(4) Repartição dos custos das orgânicas pelas atividades (94). Caso a entidade não pretenda obter os gastos por departamentos, serviços, divisões ou outro tipo de unidades orgânicas, os gastos reclassificados são distribuídos desde logo para as atividades.

(5) Distribuição dos custos por atividades (94), pela produção de ativos fixos (95), produtos (96) e serviços finais (97).

(6) Custos de produção de ativos fixos (9174 Trabalhos para a própria entidade).

(7) Transferência de custos dos produtos não vendidos para Variação dos inventários de produção (9173).

(8) Transferência para resultados do Custo dos produtos vendidos (981).

(9) Transferência para resultados do Custo dos serviços finais (982).

(10) Rendimentos do período relativos a venda de produtos (9252/981), venda de serviços (9252/982) e rendimentos gerais (926/987).

3. Sobre custos ambientais

3.1 O parágrafo 7 da NCP 27 refere que *"A contabilidade de gestão deve ainda proporcionar informação dos custos ambientais, nomeadamente:*

- *Custos associados a investimentos adicionais em equipamentos e formação com vista à redução da poluição, proteção do ambiente ou cumprimento de obrigações legais;*
- *Custos adicionais com a aquisição de matérias-primas e mão de obra para a redução do impacto ambiental das ações da entidade;*
- *Informação de custos associados à responsabilidade social e ambiental, incluindo energias renováveis, custos por tipo de combustíveis, custos na gestão de resíduos;*
- *Ativos ambientais relacionados com créditos gerados com a redução de gases de efeitos estufa."*

3.2 Na Classe 9 sugerida, a conta 924 – Gastos ambientais e respetivas subcontas, permite obter a informação de acordo com as exigências deste parágrafo.

3.3 De salientar que neste sistema contabilístico calculam-se e divulgam-se os custos por produtos, serviços, atividades e funções que podem não coincidir com despesas. Por exemplo, investimentos ambientais como construções duradouras devem ser objeto de informação da contabilidade financeira.

3.4 Do Quadro 5 obtém-se a informação pretendida neste parágrafo da NCP 27.

4. Definições – Tipos de custos

<u>Gastos diretos e gastos indiretos</u>

4.1 Conforme proposta da Classe 9 antes apresentada, a conta 921 – Gastos diretos regista os gastos diretos aos ativos fixos, produtos e serviços finais, ou às atividades intermédias. Se a entidade utilizar o sistema ABC na sua forma plena, todos os gastos diretos e indiretos são imputados às atividades (conta 94), que constituem assim objetos de custeio de primeira linha.

4.2 Por sua vez, os gastos indiretos são sempre registados na conta 922 – Gastos indiretos para posterior repartição pelas atividades e, numa segunda fase, pelos ativos, produtos e serviços (objetos finais de custeio) com base em indutores de gasto.

Gastos não incorporados

4.3 Na proposta da Classe 9, os gastos não incorporáveis são registados na conta 923 – Gastos não incorporados, os quais devem ser uma exceção, uma vez que a NCP 27 preconiza o uso do custeio total, implicando a imputação aos produtos e serviços finais, tanto quanto possível, da totalidade dos gastos incorridos.

Gastos de subatividade

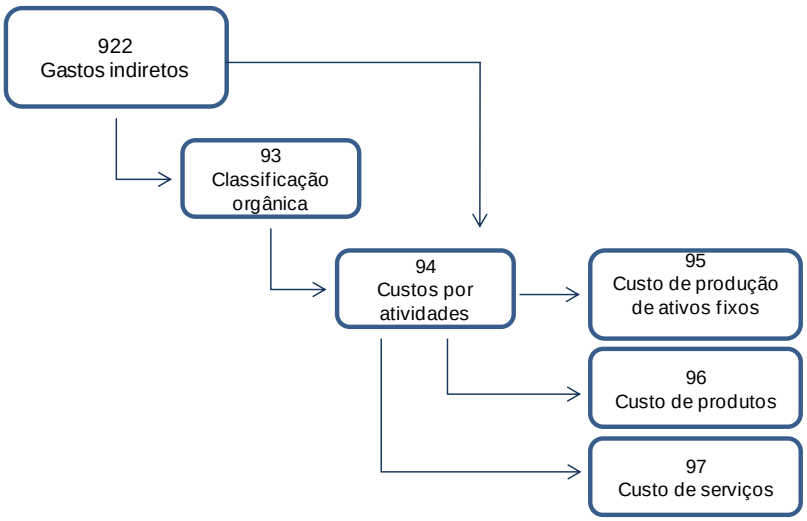
4.4 Na proposta da Classe 9 não existe conta particular para os gastos de subactividade, dado que estes são calculados posteriormente, através da comparação da quantidade de atividade ou produção normal da entidade, face à real. Ver Quadro 3 destas notas à NCP 27.

5. Critérios de afetação e imputação dos gastos indiretos

5.1 De acordo com os parágrafos 10 a 18 da NCP 27, devem ser utilizadas diferentes bases de imputação, sendo que os gastos podem ser repartidos pelas atividades e, antes destas, pela classificação orgânica, caso a entidade pretenda obter os gastos por departamentos, serviços, divisões ou outro tipo de unidades orgânicas.

5.2 A Figura 2 ilustra as possíveis etapas de repartição dos gastos indiretos atá à obtenção do custo total por ativos fixos, produtos ou serviços finais.

Figura 2 – Repartição dos gastos indiretos



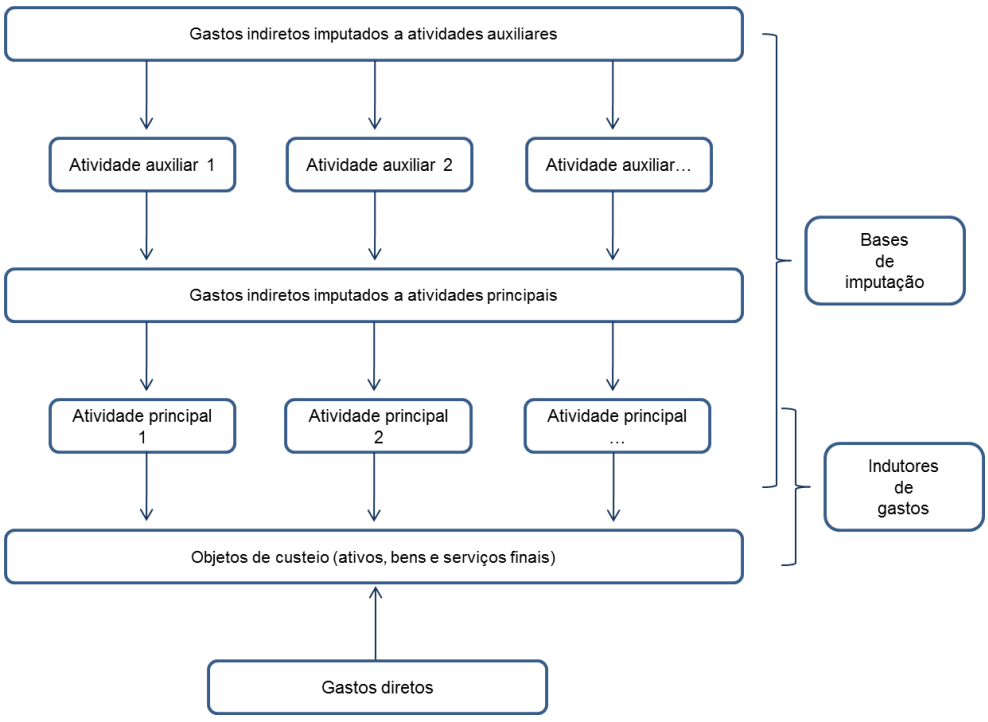
NCP 27 – Contabilidade de Gestão

6. Sobre o Sistema ABC

6.1 O fluxograma da Figura 3, ainda que apenas ilustrativo, tem o propósito de ajudar a interpretar o sistema ABC.

6.2 Pressupõe-se a existência de atividades auxiliares e principais, às quais são imputados, se não a totalidade dos gastos incorporáveis, pelo menos os gastos indiretos aos ativos, produtos e serviços finais. No caso dos gastos diretos serem também imputados às atividades, já serão, através destas considerados nos ativos, bens e serviços finais, pelo que a parte final do esquema da Figura 3 não se aplica.

Figura 3 – Imputação dos gastos através do Sistema de Custeio Baseado nas Atividades (*Activity-based Costing* – ABC)



6.3 Exemplos de aplicação

6.3.1 Subsetor da educação

No caso da educação, o parágrafo 35 da NCP 27 refere que devem ser fornecidos mapas pelo sistema de contabilidade de custos:

- Por cada curso, indicando os custos diretos e indiretos, o custo por estudante, as receitas imputadas, quando aplicável, e os resultados económicos;

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

- Por cada centro de investigação, indicando o custo por projeto e respetivos rendimentos (financiamentos, contratos de prestação de serviços);

- Por cada serviço prestado à comunidade, incluindo custos diretos e indiretos e os respetivos rendimentos e resultados económicos;

- Por cada atividade de apoio aos estudantes, indicando o custo por cada refeição, custo por aluno/cama, custo de cada utente na atividade desportiva, custo por cada aluno beneficiário de bolsas/prémios, custo por utente na atividade médica (clínica/psicologia,…).

Esta informação é fornecida através dos Quadros 1 a 4 abaixo propostos, cuja obtenção é facilitada definindo-se previamente as atividades da entidade, quer auxiliares, quer principais, e respetivos indutores de atividade, conforme exemplo seguinte.

Exemplo de modelo ABC para o sector da educação

Atividades auxiliares	Indutor	Custo final
• Administração e Direção • Serviços administrativos e financeiros • Recursos humanos • Gestão académica • Apoio técnico (informática, manutenção, vigilância, etc.) • Outras atividades	Horas, trabalhadores	Custo por atividade auxiliar

Atividades principais	Indutor	Custo final
Ensino	Horas de lecionação	Custo por curso Custo por aluno Custo por turma Custo por unidade curricular
Investigação	Horas de investigação Centro de investigação Projeto de investigação	Custo por projeto Custo por centro de investigação Custo hora
Apoio aos utentes	Refeições camas Horas de atendimento	Custo por refeição Custo por quarto (residências) Custo por cada serviço interno
Prestação de serviços à comunidade	Horas de trabalho	Custo por cada serviço externo, por cada contrato, encomenda,..
Produção para a própria entidade	Tempo de resposta a solicitações	Custo por cada serviço
Outras atividades	Horas de reuniões	Custo por hora
…	…	…

Nota: algumas destas atividades e *outputs* apenas se aplicam às entidades do ensino superior.

Para o setor da educação, as atividades podem ser classificadas em atividades principais (aquelas que contribuem diretamente para o output final) e auxiliares (aqueles que auxiliam as atividades principais na obtenção do output final), de acordo com o quadro anterior.

A entidade de ensino poderá desagregar as atividades principais de uma forma mais analítica (por exemplo turmas, unidades curriculares,..) ou mais resumida (por exemplo cursos). Já na atividade investigação pode desagregar por centros de investigação ou pro projetos de investigação.

Na primeira fase, todos os custos incorporáveis são afetos às respetivas atividades (principais e auxiliares) que consomem os recursos (gastos com pessoal, matérias, gastos gerais de funcionamento, transferências e outros gastos).

Na segunda fase, os custos das atividades auxiliares são imputados à(s) respetiva(s) atividade(s) principal(is) para a(s) qual(is) contribuem. Se uma atividade auxiliar prestar apoio a mais do que uma atividade principal, deve ser definida uma base de repartição adequada.

Apesar de se poderem utilizar diferentes bases de repartição, recomenda-se, como regra, que os custos indiretos sejam repartidos pelas atividades principais, e posteriormente pelo output final, em função do total de horas de trabalho dessas mesmas atividades e outputs. Por exemplo, um curso com mais horas de formação terá uma maior percentagem de custos indiretos.

No caso das Instituições de Ensino Superior, o custo com o pessoal associado à exclusividade (cerca de 1/3 do custo) deve ser imputado à atividade principal de investigação, e posteriormente a cada output final desta atividade.

Na terceira fase deve ser associado um indutor de custo a cada atividade principal, medindo a relação de causa e efeito entre a atividade e o output final produzido.

Finalmente, os custos das atividades principais são imputados ao *output final* em função do número de indutores consumidos/utlizados (nº de alunos, nº de horas de atividade, etc...).

6.3.2 Subsetor da saúde

No que se refere ao subsetor da saúde, o parágrafo 36 da NCP 27 refere que devem ser obtidos mapas de informação, indicando o custo direto e indireto e o respetivo rendimento associado (se existir), por cada:

- Unidade/estabelecimento de saúde;
- Dia de internamento;
- Consulta;
- Sessão;
- Doente intervencionado;
- Exame/análise;
- Outros.

Também para o setor da saúde, esta informação é fornecida através dos Quadros 1 a 4 abaixo propostos, cuja obtenção é facilitada definindo-se previamente as atividades da entidade, quer auxiliares, quer principais, e respetivos indutores de atividade, conforme exemplo seguinte.

Exemplo de modelo ABC para o sector da saúde

Atividades auxiliares		Indutor	Custo final
Apoio clínico	Diagnóstico e Terapêutica	Exames Análises Sessões Tratamentos Transfusões Intervenções cirúrgicas Atendimentos Refeições …	Custo por exame Custo por análise Custo por sessão ou tratamento Custo por transfusão Custo por intervenção cirúrgica …
	Anestesiologia		
	Bloco Operatório		
	Outras atividades de apoio clínico		
Apoio geral	Instalações e Equipamentos	Horas de serviço Refeições oferecidas Quilos de roupa tratada	Custo por refeição Custo por diária Custo por Kg de roupa tratada
	Atividades de hotelaria		
	Outras atividades de apoio geral		
Atividades administrativas	Administração e Direção		
	Serviços Técnicos e Administrativos		

Atividades principais		Indutor	Custo final
Internamento	Cuidados continuados integrados	Doentes atendidos Doentes internados Consultas realizadas Cirurgias realizadas Sessão realizada Visitas domiciliárias realizadas …	Custo por doente tratado Custo por doente atendido Custo por dia de internamento Custo por consulta Custo por cirurgia Custo por visita domiciliária Custo por sessão …
	Medicina		
	Cirurgia		
	Obstetrícia		
	Medicina da criança e do adolescente		
	Quartos particulares		
	Cuidados intensivos		
	Radioterapia		
	Psiquiatria e abuso substâncias		
	Transplantes		
Ambulatório	Hospital de dia		
	Urgência		
	Consulta externa		
	Atividade ao domicílio		
	Cirurgia de ambulatório		

*Dada a especificidade das atividades desenvolvidas, poderá a entidade apresentar ainda outro nível de divisão destas atividades.

Tal como no exemplo anterior do setor da educação, as atividades podem ser classificadas em atividades principais (aquelas que contribuem diretamente para o *output final*) e auxiliares (aqueles que auxiliam as atividades principais na obtenção do *output final*), de acordo com o quadro anterior.

Na primeira fase, todos os custos incorporáveis são afetos às respetivas atividades (principais e auxiliares) que consomem os recursos (gastos com pessoal, matérias, gastos gerais de funcionamento, transferências e outros gastos).

Na segunda fase, os custos das atividades auxiliares são imputados à(s) respetiva(s) atividade(s) principal(is) para a(s) qual(is) contribuem. Se uma atividade auxiliar prestar apoio a mais do que uma atividade principal, deve ser definida uma base de repartição adequada.

Apesar de se poderem utilizar diferentes bases de repartição, recomenda-se, como regra, que os custos indiretos sejam repartidos pelas atividades principais, e posteriormente pelo output final, em função do total de horas de trabalho dessas mesmas atividades e outputs. Por exemplo, um doente internado com mais horas ou dias de internamento terá uma maior percentagem de custos indiretos.

Na terceira fase deve ser associado um indutor de custo a cada atividade principal, medindo a relação de causa e efeito entre a atividade e o output final que por regra é o utente.

Finalmente, os custos das atividades principais são imputados ao output final em função do número de indutores consumidos/utlizados (nº de doentes, nº de camas, nº de horas de atendimento, número de consultas, etc...).

Os outputs finais podem incluir serviços prestados para os quais é cobrada uma taxa ou preço. Nestes casos, recomenda-se que seja acrescentada uma coluna com os ganhos por cada output final.

6.3.3 Autarquias locais

No que se refere ao setor local, o parágrafo 37 da NCP 27 refere que devem ser obtidos mapas de informação indicando o custo direto e indireto e o respetivo rendimento associado (se existir), por cada:

- Bem produzido ou serviço prestado;
- Função, unidade, departamento ou atividade;
- Bem ou serviço pelo qual é praticado um preço ou cobrada uma taxa, indicando os respetivos rendimentos obtidos e resultados económicos.

Tal como nos casos anteriores, esta informação nos municípios é fornecida através dos Quadros 1 a 4 abaixo propostos, cuja obtenção é facilitada definindo-se previamente as atividades da entidade, quer auxiliares, quer principais, e respetivos indutores, conforme exemplo seguinte.

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

Exemplo de modelo ABC para os municípios

Atividades auxiliares	Indutor	Custo final
• Órgãos autárquicos • Administração geral • Recursos humanos • Apoio jurídico • Apoio Técnico (informática, manutenção, vigilância, etc.) • Outras atividades	Horas	Custo hora

Atividades principais*	Indutor	Custo final
Ordenamento do território	Licença	Custo por licença
Urbanismo	Vistoria Pareceres técnicos	Vistoria
Ambiente	Recolha de resíduos	Custo por carga, por tonelada,..
Saneamento básico	Número de habitações/edifícios Percursos de recolha de resíduos	Custo por habitação/ramal/por percurso
Água	M3 de água	Custo por m3
Ação social	Nº de beneficiários	Custo por beneficiário
Educação	Escola/estabelecimento	Custo por escola
Cultura	Nº de ações Nº de Bibliotecas	Custo por ação, por biblioteca
Desporto, tempos livres	Nº de piscinas Nº de campos de futebol Nº de campos de ténis …	Custo por…
Transportes e comunicações	Kms/percursos	Custo por Km/percurso
Comércio e turismo	Nº de mercados e feiras, de postos de turismo	Custo dia
Habitação	Nº habitações sociais	Custo por habitação
Proteção civil, policia municipal	Trabalhadores Horas	Custo por trabalhador/hora
Gestão do equipamento	Nº de equipamentos	Custo por equipamento
Ordenamento do território Urbanismo	Licença Vistoria Fiscalização Projetos (elaboração) Processos resolvidos	Custo por…
Cemitério	Nº de cemitérios	Custo dia
Outros		

Estas atividades foram definidas tendo por base as atribuições dos municípios. e das freguesias sobretudo de média e grande dimensão. Contudo, dada a especificidades e heterogeneidade das atividades desenvolvidas, poderão as entidades dividir as atividades em subactividades.

Os outputs finais podem incluir bens e serviços prestados para os quais é cobrada uma taxa ou preço. Nestes casos, recomenda-se que seja acrescentada uma coluna com os ganhos por cada output final.

O peso da estrutura orgânica de muitas destas entidades pode justificar que, numa primeira fase, os custos sejam imputados às respetivas unidades orgânicas, originando assim informação por departamento, secção, divisão, etc..

Numa segunda fase, recomenda-se que se aplique o sistema de custeio baseado nas atividades (ABC), sugerindo-se a divisão entre atividades principais (as que se relacionam diretamente com o output final) e atividades auxiliares ou secundárias (toda a estrutura de suporte às atividades principais). O modelo sugerido é apresentado no exemplo acima.

Os gastos diretos são imputados a cada atividade à medida que os recursos vão sendo consumidos/utilizados (matérias-primas e outros materiais diretos, mão de obra, outros gastos de funcionamento, etc.).

Os gastos com o pessoal afeto a mais do que uma atividade (como o pessoal que exerce funções de direção de serviço, formação, supervisão, etc.) devem, por regra, ser imputados às atividades em função das horas desenvolvidas para cada atividade.

Caso existam relações recíprocas entre as atividades auxiliares, deve ser aplicado o método de distribuição recíproca para apuramento do custo total destas atividades.

Após a obtenção do custo total com as atividades auxiliares, procede-se à sua distribuição pelas atividades principais (e subactividades, se existirem) utilizadoras desses recursos.

Se as atividades auxiliares prestam apoio a mais do que uma atividade principal, o seu custo deve ser imputado, em regra, adotando-se um critério (por exemplo o critério das horas de atividade consumidas pelas atividades utilizadoras desses recursos). Assim, uma atividade principal que consome mais recursos (em termos de mão de obra) também receberá uma maior percentagem de gastos indiretos

Obtendo nesta fase o custo total por cada atividade ou subactividade principal, deve ser associado um indutor de gasto a cada atividade principal, medindo a relação de causa e efeito entre a atividade e o *output final* produzido.

Finalmente, os custos das atividades principais são imputados ao *output final* em função do número de indutores produzidos/utlizados (horas de atividade, nº de licenças emitidas, nº de processos tratados, nº de atendimentos realizados, nº de projetos elaborados, nº de vistorias realizadas, nº de alunos, etc...).

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

7. Divulgações

Relato Financeiro e Relatório de Gestão

7.1 O parágrafo 30 da NCP 27 dispõe que os documentos de prestação de contas (relato financeiro de finalidades gerais) devem divulgar informação sobre avaliação de desempenho e avaliação por programas, sobre os custos tendo por base a informação disponibilizada pelo sistema de contabilidade de gestão.

7.2 Adicionalmente o parágrafo 34 da mesma Norma refere que o Relatório de Gestão deve divulgar, por cada bem, serviço ou atividade final, a seguinte informação:

- Custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividade;
- Rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades (se existirem);
- Custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico;
- Objetos de custos finais para os quais se determinou o custo total, os critérios de imputação dos custos indiretos utilizados e os custos não incorporados."

7.3 Quando o parágrafo 34 refere que o Relatório de Gestão deve divulgar informação de custos constantes nas alíneas a) a d), pressupõe-se que o Relatório de Gestão inclui num dos capítulos ou em anexos, o Relato orçamental, financeiro e de custos. O Relatório de Gestão (ou relatório de atividades) propriamente dito inclui informação não financeira, e uma lista de indicadores de gestão (orçamentais, financeiros e de custos).

7.4 A fim de dar cumprimento particularmente aos requisitos referidos nas alíneas a) a c), bem como ao referido no parágrafo 32 da NCP 27 ("… *a contabilidade de custos é essencialmente uma ferramenta de apoio à gestão, pelo que deve dar informação constante sobre os custos das principais atividades e desvios em relação ao previsto*"), apresentam-se modelos indicativos de mapas finais que poderão ser elaborados para obter a informação pretendida, a saber:

- Resultados por funções (Quadro 1)
- Resultados por produtos vendidos ou serviços prestados no período (Quadro 2)
- Custos por atividades, incluindo informação da subactividade e das bases de repartição (Quadro 3)
- Gastos de produção por produtos e serviços finais, incluindo desvios (Quadro 4)
- Rendimentos e gastos ambientais (Quadro 5)
- Rendimentos gerais e gastos não incorporados (Quadro 6)

7.5 Outros mapas podem ser elaborados de forma a dar cumprimento aos objetivos de divulgação de informação da Contabilidade de Gestão estabelecidos na NCP 27.

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

QUADRO 1: RESULTADOS POR FUNÇÕES

Data ____/_____/_____

Unidade Monetária (…)

		Ano N	Ano N-1
981 (C) 982 (C)	RENDIMENTOS DIRETOS (1) Produtos vendidos Serviços prestados		
981 (D) 982 (D)	GASTOS INCORPORADOS (2) Custos dos Produtos vendidos Custos dos Serviços prestados		
981 (Saldo) 982 (Saldo)	RESULTADO BRUTO DO PERÍODO (3) = (1) – (2) Produtos Serviços		
987 9871 9872 9873 … 9875 … 9879	RENDIMENTOS GERAIS (4) Impostos e taxas Transferências e subsídios correntes obtidos Rendimentos ambientais … Rendimentos financeiros … Outros rendimentos		
986 9861 9862 9863 9864 9865 … 9869	GASTOS NÃO INCORPORADOS (5) Gastos operacionais Transferências e subsídios concedidos Gastos ambientais Gastos administrativos Gastos financeiros … Outros gastos		
98	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO (6=3+4-5)		

O objetivo deste mapa é mostrar o resultado líquido do período, por funções, a partir dos gastos e rendimentos dos produtos vendidos e dos serviços faturados, e ainda dos rendimentos gerais e dos gastos não incorporados que, como tal, são considerados rendimentos e gastos do período.

Este resultado deve, obviamente, ser igual ao mostrado na demonstração dos resultados por natureza do sistema de contabilidade financeira.

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

QUADRO 2: RESULTADOS POR PRODUTOS VENDIDOS E SERVIÇOS PRESTADOS NO PERÍODO

Data ____/_____/_____

Unidade Monetária (…)

	Produtos/ serviços	Rendimentos (1)	Gastos (2)	Resultado Bruto (3) = (1) – (2)	Tipo de unidades (4)	Nº de unidades (5)	Rendimento médio por unidade (6) = (1) / (5)	Gasto médio por unidade (7) = (2) / (5)
981/982XX	…							
…	…							
	…							
	…							
	…							
	Total							

O objetivo deste mapa é mostrar o resultado de cada produto vendido e de cada serviço prestado.

No caso dos produtos, os rendimentos e gastos referem-se aos produtos vendidos no período, independentemente do período de produção. No caso dos serviços, os rendimentos e os gastos coincidem com os serviços faturados no período.

A coluna 4 (tipo de unidades) deve descrever a unidade de venda ou prestação de serviço, como, por exemplo, fotocópia, refeição, m^3 de água, consulta, aluno, cama, utente, entre outros.

O total da coluna 1 deve corresponder à linha 1 dos rendimentos diretos do Quadro 1, enquanto o total da coluna 2 deve corresponder à linha 2 dos gastos incorporados. O total da coluna 3 deve corresponder à linha 3 do resultado bruto.

No caso dos municípios, e em obediência ao art.º 21º, nº 1, da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro (Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais), bem como ao disposto no art.º 8º, n.º 2, alínea c), da Lei 53E/2006, de 29 de dezembro (Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais), os preços praticados devem ser justificados pelo custo do produto ou do serviço. No entanto, o valor a praticar poderá ser superior ou inferior ao preço de custo em casos de incentivo ou desincentivo ao consumo, devidamente justificados. Assim, os municípios devem justificar a diferença de valor por unidade vendida ou serviço prestado entre as colunas 6 (valor praticado) e 7 (gasto real).

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

QUADRO 3: CUSTOS POR ATIVIDADES

Data: ____/_____/_____

Unidade Monetária (…)

GASTOS	Atividade					
	94XX	94XX	94XX	…	…	Total
GASTOS DIRETOS						
9211 Pessoal						
9212 Matérias consumidas						
9213 Gastos gerais de funcionamento						
9214 Transferências e subsídios concedidos						
…						
9219 Outros						
GASTOS INDIRETOS						
9221 Pessoal						
9222 Matérias consumidas						
9223 Gastos gerais de funcionamento						
9224 Transferências e subsídios concedidos						
…						
9229 Outros						
Total dos Gastos Incorporados (1)						
Indutor de gasto (2)						-----
Quantidade real de indutor (3)						-----
Custo real por indutor (4) = (1) / (3)						-----
Quantidade prevista de indutor (5)						-----
Subactividade (6) = (5) – (3)						-----
Custos de Subactividade (7) = (4)*(6)						

Este quadro mostra os custos por atividade suportados num determinado período, independentemente da sua repercussão nos custos dos bens vendidos ou serviços faturados nesse período.

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

No caso de uma entidade que apresenta uma grande diversidade de atividades, poderá apresentar um quadro por cada atividade ou grupos de atividades similares.

A entidade deve indicar, em complemento a este quadro e no que concerne aos gastos indiretos, as respetivas bases de repartição utilizadas (por exemplo, área ocupada, nº de horas de trabalho, quantidade encomendada, entre outros).

Na linha referenciada por (2) deve ser indicado, para cada atividade, o indutor de gasto, como por exemplo, licenças passadas, refeições preparadas, consultas efetuadas, fotocópias realizadas, entre outros.

A subactividade mede-se pela diferença entre a quantidade prevista e a quantidade real de indutor de gastos. O custo da subactividade mede-se multiplicando a subactividade (quantidades) pelo custo real por unidade de indutor de gasto.

QUADRO 4: GASTOS DE PRODUÇÃO POR PRODUTOS E SERVIÇOS FINAIS

Data: ____/_____/_____

Unidade Monetária (…)

GASTOS	Produtos/serviços					
	96/97XX	96/97XX	96/97XX	…	…	Total
Gastos do período anterior (1)						
Gastos do período (2)						
Gastos totais (3) = (1) + (2)						
Gastos de produtos/serviços em curso para o período seguinte (4)						
Gastos reais dos produtos/serviços concluídos (5) = (3) – (4)						
Gastos previstos dos produtos/serviços concluídos (6)						
Unidade (tipo)						
Unidade (quantidade prevista) (a)						
Unidade (quantidade real) (b)						
Desvio em unidades (c) = (a) - (b)						
Custo unitário real dos produtos/serviços concluídos (7) = (5)/(b)						
Custo de subprodução (8) = (c) * (7)						
Custo unitário previsto dos produtos/serviços concluídos (9) = (6)/(a)						
Desvio de gasto (10) = (9) – (7)						

Este quadro mostra os custos por produtos ou serviços finais concluídos num determinado período, pelo que:

- A linha 1 agrega os gastos afetos a produtos (e eventualmente serviços), que não estavam concluídos no início do período;

- A linha 2 corresponde aos gastos incorporados aos produtos/serviços durante o período, independentemente de no final estarem ou não concluídos;
- A linha 4 corresponde à parte dos gastos totais (linha 3) dos produtos em curso para o período seguinte, correspondendo à linha 1 deste quadro no período seguinte;
- A linhas 6 e (a) são informações previsionais, estabelecidas no início do período e tomadas como referência para o cálculo dos desvios, quer no custo de subprodução (linha 8), quer no desvio de gasto (linha 10);
- A unidade (tipo) descreve a unidade de venda ou prestação de serviço, como por exemplo, fotocópia, refeição, m^3 de água, consulta, aluno, cama, utente, entre outros.

No caso de uma entidade apresentar uma grande diversidade de produtos/serviços, poderá apresentar um quadro por cada produto/serviço ou grupos de produtos/serviços.

QUADRO 5: RENDIMENTOS E GASTOS AMBIENTAIS

Data: ____/_____/_____

Unidade monetária: (...)

RENDIMENTOS E GASTOS AMBIENTAIS	NOTAS	Investimentos	MP+MO	Resp. social e ambiental	Créditos efeitos estufa	TOTAL
RENDIMENTOS AMBIENTAIS		9271	9272	9273	9274	927
Impostos e taxas						
Transferências e subsídios obtidos						
…						
Outros						
TOTAL DE RENDIMENTOS AMBIENTAIS (1)						
GASTOS AMBIENTAIS		9241	9242	9243	9244	924
Pessoal						
Matérias consumidas						
Gastos gerais de funcionamento						
Transferências e subsídios concedidos						
…						
Outros						
TOTAL DE GASTOS AMBIENTAIS (2)						
Resultados ambientais (3) = (1) – (2)						

Este Quadro é preparado para dar resposta ao pretendido no parágrafo 7 da NCP 27.

Na Classe 9 sugerida, a conta 924 – Gastos ambientais e respetivas subcontas, permite obter a informação para este Quadro.

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

QUADRO 6: RENDIMENTOS GERAIS E GASTOS NÃO INCORPORADOS

Data: ____/_____/_____

Unidade monetária: (…)

RENDIMENTOS GERAIS E GASTOS NÃO INCORPORADOS	NOTAS	Total
926 RENDIMENTOS GERAIS		
9261 Impostos e taxas		
9263 Transferências e subsídios obtidos		
…		
9269 Outros		
923 GASTOS NÃO INCORPORADOS		
9231 Pessoal		
9232 Matérias consumidas		
9233 Gastos gerais de funcionamento		
9234 Transferências e subsídios concedidos		
…		
9239 Outros		

A acompanhar este quadro, a entidade deve apresentar justificação nomeadamente para a não incorporação destes gastos às atividades e/ou aos produtos e serviços finais.

Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)

Capítulo 5 – Modelos de divulgações no Anexo às Demonstrações Financeiras

Capítulo 5 – Modelos de divulgações no Anexo

Introdução

No presente Capítulo procede-se à apresentação de divulgações previstas no "Modelo de notas explicativas (anexo) às demonstrações financeiras" constantes da NCP 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras, designadamente quando tais divulgações podem tomar a forma de quadros normalizados para facilitar a divulgação sistematizada da informação complementar exigida no SNC-AP.

Os quadros e explicações que a seguir se apresentam não prejudicam, nem substituem, qualquer outra informação que uma entidade deva fazer em relação às notas aqui indicadas e a outras que sejam aplicáveis à entidade nos termos previstos no referido Modelo.

Nota 3 – Ativos intangíveis

Relativamente aos requisitos de divulgação do ponto 3.1, alíneas a) e b), a entidade deve referir-se à aplicabilidade do Classificador Complementar 2 do Plano de Contas Multidimensional, publicado no Anexo ao Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, designadamente indicando que possui Fichas de Cadastro atualizadas à data de relato, onde consta, para cada elemento aplicável do ativo intangível, entre outra informação, a respetiva vida útil ou taxa de amortização, bem como a respetiva quantia escriturada líquida. A soma da quantia escriturada líquida à data de relato, em cada uma das fichas, deverá corresponder ao total da coluna 9 do Quadro 3.1 e da coluna 11 do Quadro 3.2.

Relativamente aos métodos de amortização utilizados, a entidade deverá justificar, quando for o caso, o porquê da utilização de métodos de amortização diferentes do da linha reta.

Relativamente aos requisitos de divulgação do ponto 3.1, alínea c), a entidade deve preparar e apresentar o Quadro 3.1 seguinte.

Quadro 3.1 – Ativos intangíveis – variação das amortizações e perdas por imparidades acumuladas

	Início do período				Final do período			
RUBRICAS (1)	Quantia bruta (2)	Amortizações Acumuladas (3)	Perdas por Imparidade Acumuladas (4)	Quantia escriturada (5) = (2) - (3) - (4)	Quantia bruta (6)	Amortizações Acumuladas (7)	Perdas por Imparidade Acumuladas (8)	Quantia escriturada (9) = (6) - (7) - (8)
ATIVOS INTANGÍVEIS								
Ativos intangíveis de domínio público, património histórico, artístico e cultural								
Goodwill								
Projetos de desenvolvimento								
Programas de computador e sistemas de informação								
Propriedade industrial e intelectual								
Outros								
Ativos intangíveis em curso								
Total								

No preenchimento do Quadro 3.1, dever-se-á considerar o seguinte:

- As colunas (2) e (6) resultam do somatório das contas 440 a 446 e conta 454, respetivamente no início e no final do período.
- As colunas (3) e (7) resultam do saldo da conta 448, respetivamente no início e no final do período.
- As colunas (4) e (8) resultam do saldo das contas 449 e 459 (na componente relativa aos ativos intangíveis em curso), respetivamente no início e no final do período.
- As colunas (5) e (9) correspondem às quantias apresentadas no balanço, respetivamente no início e no fim do período.

Relativamente ao requisito de divulgação do ponto 3.1, alínea d), a entidade deve indicar, no que se refere à quantia de «Gastos/reversões de depreciação e amortização» da Demonstração dos Resultados por naturezas, que quantia respeita a ativos intangíveis, a qual deve corresponder à coluna 8 do Quadro 3.2.

Relativamente aos requisitos de divulgação do ponto 3.1, alínea e), bem como do ponto 3.2, alínea e), a entidade deve preparar e apresentar os Quadros 3.2, 3.2A e 3.2B seguintes.

No preenchimento do Quadro 3.2, deverá ter-se em consideração o seguinte:

- **Regra geral** – as quantias a apresentar nas colunas devem figurar com sinal positivo se contribuírem para aumentar a quantia escriturada final, e com sinal negativo se contribuírem para a sua diminuição. Por exemplo, as reversões de perdas por imparidade devem figurar, por natureza, com sinal positivo, assim como as perdas por imparidade devem figurar, por natureza, com sinal negativo.

- **Quantia escriturada inicial** (coluna 2) – quantia expressa no balanço do final do período anterior.

- **Adições** (coluna 3) – a desagregar segundo a discriminação do quadro específico para este efeito (Quadro 3.2A).

- **Transferências internas à entidade** (coluna 4) – respeitam a reclassificação de ativos, por exemplo, entre ativos em curso e ativos concluídos ou a transferência de inventários para ativos intangíveis, devendo a rubrica de destino apresentar a respetiva quantia com sinal positivo e a de origem com sinal negativo.

- **Diminuições** (coluna 10) – a desagregar segundo a discriminação do quadro específico para este efeito (Quadro 3.2B).

Quadro 3.2 – Ativos intangíveis – quantia escriturada e variações do período

RUBRICAS (1)	Quantia escriturada inicial (2)	Variações								Quantia escriturada final (11) = (2) + (3) + (4) + (5) + (6) + (7) + (8) + (9) + (10)
		Adições (3)	Transferências internas à entidade (4)	Revalorizações (5)	Reversões de Perdas por Imparidade (6)	Perdas por imparidade (7)	Amortizações do período (8)	Diferenças cambiais (9)	Diminuições (10)	
ATIVOS INTANGÍVEIS										
Ativos intangíveis de domínio público, património histórico, artístico e cultural										
Goodwill										
Projetos de desenvolvimento										
Programas de computador e sistemas de informação										
Propriedade industrial e intelectual										
Outros										
Ativos intangíveis em curso										
total										

Com respeito à quantia escriturada apresentada na coluna 11, a entidade deverá indicar quais as quantias, se existirem, de ativos cuja titularidade esteja restringida e as quantias de ativos intangíveis dados como garantia de passivos, em cumprimento das divulgações exigidas no ponto 3.2, alínea c).

De acordo com os requisitos da NCP 3, as revalorizações dos ativos intangíveis só podem ser feitas se autorizadas através de diploma legal. Assim, quando for este o caso, a entidade deve apresentar notas à coluna 5, a fim de dar cumprimento aos requisitos de divulgação do ponto 3.3, alíneas a) e b), indicando nomeadamente o diploma legal que autorizou a reavaliação, a data de eficácia e a quantia escriturada

que teria sido reconhecida caso a classe revalorizada de ativos intangíveis tivesse sido mensurada após reconhecimento usando o custo de aquisição.

Relativamente aos requisitos de divulgação do ponto 3.5., em complemento a este quadro, a entidade deve indicar outros ativos intangíveis ainda em uso, cuja quantia escriturada seja nula, bem como outros que controle, mas que não tenha conseguido reconhecer, nomeadamente por dificuldades de mensuração.

Quadro 3.2A – Ativos intangíveis – adições

RUBRICAS (1)	Adições									
	Internas (2)	Compra (3)	Cessão (4)	Transferência ou troca (5)	Doação, herança, legado ou perdido a favor do Estado (6)	Dação em pagamento (7)	Locação financeira (8)	Fusão, cisão, reestruturação (9)	Outras (10)	Total (11) = (2) + (3) + (4) + (5) + (6) + (7) + (8) + (9) + (10)
ATIVOS INTANGÍVEIS										
Ativos intangíveis de domínio público, património histórico, artístico e cultural										
Goodwill										
Projetos de desenvolvimento										
Programas de computador e sistemas de informação										
Propriedade industrial e intelectual										
Outros										
Ativos intangíveis em curso										
total										

Para preparação do Quadro 3.2A, a entidade deve atender aos seguintes conceitos, associados aos vários tipos de adições:

- **Internas (coluna 2) –** deverão enquadrar as adições de ativos intangíveis desenvolvidos internamente. Em geral esta coluna apresentará valor na linha do ativo em curso, mesmo que o início e a conclusão tenham ocorrido no período de relato. Admite-se que o ativo desenvolvido internamente, cujo início e conclusão tenham ocorrido no mesmo mês, seja objeto de registo sem movimentação da respetiva conta de investimentos em curso.

- **Compra (coluna 3) –** deverão enquadrar-se nesta coluna as aquisições de ativos a título oneroso, ou seja, aquelas que têm como contrapartida um exfluxo de caixa imediato ou diferido.

- **Cessão (coluna 4) –** contempla os ativos cedidos por terceiros a favor da entidade.

- **Transferência ou troca (coluna 5)** – incremento de ativos por transferência a partir de entidade terceira sem contraprestação ou por troca envolvendo como contraprestação a entrega de outro ativo (devendo figurar no mapa das diminuições na coluna de "transferência ou troca") ou envolvendo a entrega de outro ativo acrescido de meios monetários, devendo neste caso os meios monetários pagos figurarem na coluna "compra".

- **Dação em pagamento (coluna 7) –** ativos recebidos como forma de extinguir uma dívida para com a entidade.

- **Locação financeira (coluna 8)** – ativos intangíveis objeto de locação, classificada segundo a respetiva substância económica como locação financeira nos termos da NCP 6 – Locações.

- **Fusão, cisão, reestruturação (coluna 9) –** ativos intangíveis adquiridos em resultado de processos de reorganização de atividades como os indicados.

Relativamente aos requisitos de divulgação do ponto 3.2, alínea b), a entidade deve indicar também, particularmente na explicação das quantias indicadas nas colunas 5 e 6 do Quadro 3.2A, se se tratam de quantias mensuradas ao justo valor, remetendo para a coluna 11 do Quadro 3.2 para detalhe da respetiva quantia escriturada.

Quadro 3.2B – Ativos intangíveis – diminuições

RUBRICAS (1)	Diminuições				
	Alienação a título oneroso (2)	Transferência ou troca (3)	Fusão, cisão, reestruturação (4)	Outras (5)	Total (6) = (2) + (3) + (4) + (5)
ATIVOS INTANGÍVEIS					
Ativos intangíveis de domínio público, património histórico, artístico e cultural					
Goodwill					
Projetos de desenvolvimento					
Programas de computador e sistemas de informação					
Propriedade industrial e intelectual					
Outros					
Ativos intangíveis em curso					
total					

Para preparação do Quadro 3.2B, a entidade deve atender aos seguintes conceitos, associados aos vários tipos de diminuições:

- **Alienação a título oneroso** (coluna 2) – quando a alienação tem como contrapartida um influxo de caixa, imediato ou diferido.

- **Transferência ou troca** (coluna 3) – diminuição de ativos por transferência para entidade terceira sem contraprestação ou por troca envolvendo como contraprestação a receção de outro ativo (devendo figurar no mapa das adições na coluna de "transferência ou troca") ou envolvendo a receção de outro ativo acrescido de meios monetários, devendo neste caso os meios monetários recebidos figurarem na coluna "alienação a título oneroso".

- **Fusão, cisão, reestruturação** (coluna 4) – diminuição de ativos em resultado de processos de reorganização de atividades como os indicados.

Relativamente aos requisitos de divulgação do ponto 3.2, alínea a), a entidade deverá considerar cada um dos seus ativos intangíveis individualmente, avaliando a materialidade de cada um relativamente à totalidade de ativos nesta categoria, bem como ao ativo líquido total. Para indicação da vida útil remanescente e da quantia escriturada, a entidade deverá recorrer à respetiva Ficha de Cadastro (Classificador Complementar 2 do Plano de Contas Multidimensional, publicado no Anexo ao Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro).

Relativamente aos requisitos de divulgação do ponto 3.3, alínea c), a entidade deve preparar o Quadro 3.3, indicando se existem algumas restrições na utilização do saldo final do excedente de revalorização (coluna 6).

Quadro 3.3 – Variação do excedente de revalorização

RUBRICAS (1)	Excedente de Revalorização inicial (2)	Reforço (3)	Realização (4)	Transferências (5)	Excedente de Revalorização final (6) = (2) + (3) - (4) - (5)
ATIVOS INTANGÍVEIS					
Ativos intangíveis de domínio público, património histórico, artístico e cultural					
Goodwill					
Projetos de desenvolvimento					
Programas de computador e sistemas de informação					
Propriedade industrial e intelectual					
Outros					
Ativos intangíveis em curso					
total					

Para preparação do Quadro 3.3, a entidade deve atender aos seguintes conceitos, associados ao excedente de revalorização:

- **Reforço** (coluna 3) – valor resultante de novas revalorizações no período, quer de ativos intangíveis já antes revalorizados, quer de outros revalorizados pela primeira vez.

- **Realização** (coluna 4) – diminuição do valor do excedente de revalorização, por continuação do uso do ativo (diminuição proporcional à amortização do período) ou pela sua alienação (diminuição do valor do restante excedente relativo ao ativo alienado); esta realização está refletida num aumento dos resultados transitados.

- **Transferências** (coluna 5) – diminuição do valor do excedente de revalorização, por transferência para outra entidade do respetivo ativo a que este excedente estava associado; esta realização está refletida num aumento dos resultados transitados.

Relativamente aos requisitos de divulgação do ponto 3.4, a entidade deve indicar quais os valores incluídos nas principais rubricas de gastos da Demonstração dos Resultados por naturezas (e.g. custo das matérias consumidas, gastos com pessoal, fornecimentos e serviços externos, etc.) que respeitam a gastos de pesquisa e desenvolvimento. Numa entidade com centros de investigação que constituam centros de gastos, estes valores podem corresponder aos gastos totais do centro, sendo relevante obter essa informação através do sistema de contabilidade de custos e de gestão.

Nota 5 – Ativos fixos tangíveis

Relativamente aos requisitos de divulgação do ponto 5.1, alínea a), a entidade deve indicar, para cada classe de ativos fixos tangíveis, o critério de mensuração usado, nomeadamente no reconhecimento inicial. No cumprimento da NCP 5 (§§ 18-20), este será fundamentalmente o custo (aquisição ou construção). Quando não se conhece o custo (designadamente em transações sem contraprestação), são admitidos o Valor Patrimonial Tributário para os imóveis e o valor de mercado para os restantes ativos, este último também em conformidade com a Estrutura Concetual.

Relativamente aos requisitos de divulgação do ponto 5.1, alíneas b) e c), a entidade deve referir-se à aplicabilidade (ou não e porquê) do Classificador Complementar 2 do Plano de Contas Multidimensional, publicado no Anexo ao Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, designadamente indicando que possui (ou não e porquê) Fichas de Cadastro atualizadas à data de relato, onde consta, para cada elemento aplicável do ativo fixo tangível, entre outra informação, a respetiva vida útil ou taxa de depreciação, bem como a respetiva quantia escriturada líquida. A soma da quantia escriturada líquida à data de relato, em cada uma das fichas, deverá corresponder ao total da coluna 11 do Quadro 5.2.

Relativamente aos métodos de depreciação utilizados, a entidade deverá justificar, quando for o caso, o porquê da utilização de métodos de depreciação diferentes do da linha reta.

Relativamente aos requisitos de divulgação do ponto 5.1, alínea d), a entidade deve preparar o Quadro 5.1.

Quadro 5.1 – Ativos fixos tangíveis – variação das depreciações e perdas por imparidades acumuladas

RUBRICAS (1)	Início do período				Final do período			
	Quantia bruta (2)	Depreciações Acumuladas (3)	Perdas por Imparidade Acumuladas (4)	Quantia escriturada (5) = (2) - (3) - (4)	Quantia bruta (6)	Depreciações Acumuladas (7)	Perdas por Imparidade Acumuladas (8)	Quantia escriturada (9) = (6) - (7) - (8)
Bens de domínio público, património histórico, artístico e cultural								
Terrenos e recursos naturais								
Edifícios e outras construções								
Infraestruturas								
Património histórico, artístico e cultural								
Outros bens de domínio público em curso								
Ativos fixos em concessão								
Terrenos e recursos naturais								
Edifícios e outras construções								
Infraestruturas								
Património histórico, artístico e cultural								
Ativos fixos em concessão em curso								
Outros ativos fixos tangíveis								
Terrenos e recursos naturais								
Edifícios e outras construções								
Equipamento básico								
Equipamento de transporte								
Equipamento administrativo								
Equipamentos biológicos								
Outros								
Ativos fixos tangíveis em curso								
Total								

Para preparação do Quadro 5.1, dever-se-á considerar o seguinte:

- As colunas (2) e (6) resultam do somatório das contas 430 a 437 e conta 453, respetivamente no início e no final do período.

- As colunas (3) e (7) resultam do valor da conta 438, respetivamente no início e no final do período.

- As colunas (4) e (8) resultam do valor da conta 439 e 459 (na componente relativa aos ativos fixos tangíveis em curso), respetivamente no início e no final do período.

- As colunas (5) e (9) correspondem às quantias apresentadas no balanço, respetivamente no início e no fim do período.

Relativamente aos requisitos de divulgação do ponto 5.1, alínea e), a entidade deve preparar os Quadros 5.2, 5.2A e 5.2B.

Quadro 5.2 – Ativos fixos tangíveis – quantia escriturada e variações do período

ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS (1)	Quantia escriturada inicial (2)	Variações no período								Quantia escriturada final (11) = (2) + (3) + (4) + (5) + (6) + (7) + (8) + (9) + (10)
		Adições (3)	Transferências internas à entidade (4)	Revalorizações (5)	Reversões de perdas por Imparidade (6)	Perdas por imparidade (7)	Depreciações do período (8)	Diferenças cambiais (9)	Diminuições (10)	
Bens de domínio público, património histórico, artístico e cultural										
Terrenos e recursos naturais										
Edifícios e outras construções										
Infraestruturas										
Património histórico, artístico e cultural										
Outros										
Bens de domínio público em curso										
Ativos fixos em concessão										
Terrenos e recursos naturais										
Edifícios e outras construções										
Infraestruturas										
Património histórico, artístico e cultural										
Ativos fixos em concessão em curso										
Outros ativos fixos tangíveis										
Terrenos e recursos naturais										
Edifícios e outras construções										
Equipamento básico										
Equipamento de transporte										
Equipamento administrativo										
Equipamentos biológicos										
Outros										
Ativos fixos tangíveis em curso										
Total										

Para preparação do Quadro 5.2, deverá ter-se em consideração o seguinte:

- **Regra geral** – os valores a apresentar nas colunas devem figurar com sinal positivo se contribuírem para aumentar a quantia escriturada final, e com sinal negativo se contribuírem para a sua diminuição. Por exemplo, as reversões de perdas por imparidade devem figurar, por natureza, com sinal positivo, assim como as perdas por imparidade devem figurar, por natureza, com sinal negativo.

- **Quantia escriturada inicial** (coluna 2) – quantia expressa no balanço do final do período anterior.

- **Adições** (coluna 3) – a desagregar segundo a discriminação do quadro específico para este efeito (Quadro 5.2A).

- **Transferências internas à entidade** (coluna 4) – respeitam a ativos que foram objeto de reclassificação, por exemplo, entre ativos em curso e ativos concluídos, devendo a rubrica de destino apresentar a respetiva quantia com sinal positivo e a de origem com sinal negativo ou, por exemplo, a transferência de ativos fixos tangíveis para propriedades de investimento, devendo, neste caso, a respetiva quantia figurar com sinal negativo no mapa em referência e com sinal positivo no mapa das propriedades de investimento.

- **Revalorizações** (coluna 5) – só deverão ocorrer no caso de existir um instrumento legal que lhes dê cobertura.

- **Diminuições** (coluna 10) – a desagregar segundo a discriminação do quadro específico para este efeito (Quadro 5.2B).

Relativamente à quantia escriturada apresentada na coluna 11, a entidade deverá indicar quais as quantias, se existirem, de ativos cuja titularidade esteja restringida e as quantias de ativos fixos tangíveis dados como garantia de passivos, em cumprimento das divulgações exigidas no ponto 5.2, alínea a). Deverá ainda indicar, para cumprimento da alínea b), qual o montante de dispêndios reconhecidos na quantia escriturada do ativo durante a sua construção, tais como juros de empréstimos, de acordo com a NCP 7 – Custos de Empréstimos Obtidos.

Em complemento ao Quadro 5.2, e para cumprimento dos requisitos do ponto 5.2, alínea c), quanto à divulgação de compromissos contratuais para a aquisição de ativos fixos tangíveis, a entidade pode socorrer-se do saldo da conta da contabilidade orçamental 042 – Compromissos assumidos, procurando estabelecer uma equivalência entre as subcontas de ativos fixos tangíveis e as naturezas da classificação económica orçamental da rubrica 07 – Aquisição de bens de capital.

Relativamente às exigências da alínea d) deve a entidade indicar, por exemplo, indemnizações de seguros reconhecidas do âmbito da conta 7872 – Rendimentos e Ganhos em investimentos não financeiros - Sinistros, quando não evidenciadas separadamente na Demonstração dos Resultados por naturezas.

No que concerne às quantias indicadas na coluna 8 (depreciações do período), a entidade deve indicar complementarmente as quantias reconhecidas no custo de outros ativos, por exemplo, depreciação de equipamentos usados para a produção de edifícios, mobiliário ou inventários, a fim de cumprir os requisitos do ponto 5.3.

De acordo com os requisitos da NCP 5, as revalorizações dos ativos fixos tangíveis só podem ser feitas se autorizadas através de diploma legal. Assim, quando for este o caso, a entidade deve apresentar notas à coluna 5, a fim de dar cumprimento aos requisitos de divulgação do ponto 5.5, alíneas a) e b), indicando nomeadamente o diploma legal que autorizou a revalorização, a data de eficácia e a quantia escriturada que teria sido reconhecida caso a classe revalorizada de ativos intangíveis tivesse sido mensurada após reconhecimento usando o custo de aquisição.

Relativamente aos requisitos de divulgação do ponto 5.6., a entidade deve ainda a quantia escriturada de ativos fixos tangíveis incluídos na coluna 11, temporariamente não utilizados, ou retirados de uso e detidos para alienação. Por outro lado, em complemento a este quadro, a entidade deve divulgar também a quantia escriturada bruta de outros ativos fixos tangíveis já totalmente depreciados, mas que continuem a ser usados.

Em complemento da informação das perdas por imparidade (coluna 7) e reversões de perdas por imparidade (coluna 6), e relativamente aos requisitos de divulgação dos pontos 9.2, alínea e) e 9.5, alínea e), – Nota 9: Imparidade de ativos – a entidade deve divulgar se a quantia recuperável dos ativos é o seu justo valor ou o valor de uso.

Quadro 5.2A – Ativos fixos tangíveis – adições

ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS (1)	Adições										
	Internas (2)	Compra (3)	Cessão (4)	Transferência ou troca (5)	Expropriação (6)	Doação, herança, legado ou perdido a favor do Estado (7)	Dação em pagamento (8)	Locação financeira (9)	Fusão, cisão, reestruturação (10)	Outras (11)	Total (12) = (2) + (3) + (4) + (5) + (6) + (7) + (8) + (9) + (10) + (11)
Bens de domínio público, património histórico, artístico e cultural											
Terrenos e recursos naturais											
Edifícios e outras construções											
Infraestruturas											
Património histórico, artístico e cultural											
Outros											
Bens de domínio público em curso											
Ativos fixos em concessão											
Terrenos e recursos naturais											
Edifícios e outras construções											
Infraestruturas											
Património histórico, artístico e cultural											
Ativos fixos em concessão em curso											
Outros ativos fixos tangíveis											
Terrenos e recursos naturais											
Edifícios e outras construções											
Equipamento básico											
Equipamento de transporte											
Equipamento administrativo											
Equipamentos biológicos											
Outros											
Ativos fixos tangíveis em curso											
Total											

Para preparação do Quadro 5.2A, a entidade deve atender aos seguintes conceitos, associados aos vários tipos de adições:

- **Internas (coluna 2)** – deverão enquadrar as adições de ativos fixos tangíveis desenvolvidos internamente à entidade. Em geral esta coluna apresentará valor na linha do ativo em curso, mesmo que o início e a conclusão tenham ocorrido no período em referência. Admite-se que o ativo desenvolvido internamente cujo início e conclusão tenham ocorrido no mesmo mês, sem outro auto de mediação que não seja o último, seja registado sem movimentação da respetiva conta de investimentos em curso.

- **Compra (coluna 3)** – deverão enquadrar-se nesta coluna a aquisição de ativos a título oneroso, ou seja, aquelas que têm como contrapartida um exfluxo de caixa imediato ou diferido.

- **Cessão (coluna 4)** – contempla os ativos cedidos por terceiros a favor da entidade.

- **Transferência ou troca (coluna 5)** – incremento de ativos por transferência a partir de entidade terceira sem contraprestação ou por troca envolvendo como contraprestação a entrega de outro ativo (devendo figurar no mapa das diminuições na coluna de "transferência ou troca") ou envolvendo a entrega de outro ativo acrescido de meios monetários, devendo neste caso os meios monetários pagos figurarem na coluna "compra".

- **Dação em pagamento (coluna 8)** – ativos recebidos como forma de extinguir uma dívida para com a entidade.

- **Locação financeira (coluna 9)** – ativos fixos tangíveis objeto de locação, classificada de acordo com a substância económica como locação financeira nos termos da NCP 6 – Locações.

- **Fusão, cisão, reestruturação (coluna 10)** – ativos fixos tangíveis adquiridos em resultado de processos de reorganização como os indicados.

Quadro 5.2B – Ativos fixos tangíveis – diminuições

ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS (1)	Diminuições					
	Alienação a título oneroso (2)	Transferência ou troca (3)	Devolução ou reversão (4)	Fusão, cisão, reestruturação (5)	Outras (6)	Total (7) = (2) + (3) + (4) + (5) + (6)
Bens de domínio público, património histórico, artístico e cultural						
Terrenos e recursos naturais						
Edifícios e outras construções						
Infraestruturas						
Património histórico, artístico e cultural						
Outros						
Bens de domínio público em curso						
Ativos fixos em concessão						
Terrenos e recursos naturais						
Edifícios e outras construções						
Infraestruturas						
Património histórico, artístico e cultural						
Ativos fixos em concessão em curso						
Outros ativos fixos tangíveis						
Terrenos e recursos naturais						
Edifícios e outras construções						
Equipamento básico						
Equipamento de transporte						
Equipamento administrativo						
Equipamentos biológicos						
Outros						
Ativos fixos tangíveis em curso						
Total						

Para preparação do Quadro 5.2B, a entidade deve atender aos seguintes conceitos, associados aos vários tipos de diminuições:

- **Alienação a título oneroso** (coluna 2) – quando a alienação tem como contrapartida um influxo de caixa, imediato ou diferido.

- **Transferência ou troca** (coluna 3) – diminuição de ativos por transferência para entidade terceira sem contraprestação ou por troca envolvendo como contraprestação a receção de outro ativo (devendo figurar no mapa das adições na coluna de "transferência ou troca") ou envolvendo a receção de outro ativo acrescido de meios monetários, devendo neste caso os meios monetários recebidos figurarem na coluna "alienação a título oneroso".

- **Devolução ou reversão** (coluna 4) – restituição do ativo que havia sido obtido por via de doação, legado ou expropriação.

- **Fusão, cisão, reestruturação** (coluna 5) – diminuição de ativos em resultado de processos de reorganização como os indicados.

Relativamente aos requisitos de divulgação do ponto 5.5, alíneas c) a e), a entidade deve preparar o Quadro 5.3, indicando se existem algumas restrições na utilização do saldo final do excedente de revalorização (coluna 6).

Quadro 5.3 – Variação do excedente de revalorização

RUBRICAS (1)	Excedente de Revalorização inicial (2)	Reforço (3)	Realização (4)	Transferências (5)	Excedente de Revalorização final (6)=(2)+(3)-(4)-(5)
Bens de domínio público, património histórico, artístico e cultural					
Terrenos e recursos naturais					
Edifícios e outras construções					
Infraestruturas					
Património histórico, artístico e cultural					
Outros bens de domínio público em curso					
Outros ativos fixos tangíveis					
Terrenos e recursos naturais					
Edifícios e outras construções					
Equipamento básico					
Equipamento de transporte					
Equipamento administrativo					
Equipamentos biológicos					
Outros					
Ativos fixos tangíveis em curso					
Total					

Para preparação do Quadro 5.3, a entidade deve atender aos seguintes conceitos, associados ao excedente de revalorização:

- **Reforço** (coluna 3) – valor resultante de novas revalorizações no período, quer de ativos fixos tangíveis já antes revalorizados, quer de outros revalorizados pela primeira vez.

- **Realização** (coluna 4) – diminuição do valor do excedente de revalorização, por continuação do uso do ativo (diminuição proporcional à depreciação do período) ou pela sua alienação (diminuição do valor do restante excedente relativo ao ativo alienado); esta realização está refletida num aumento dos resultados transitados.

- **Transferências** (coluna 5) – diminuição do valor do excedente de revalorização, por transferência para outra entidade do respetivo ativo a que este excedente estava associado; esta realização está refletida num aumento dos resultados transitados.

Nota 6 – Locações

Locações financeiras - Locatários

Nos casos em que, por aplicação dos requisitos previstos na NCP 6, o contrato de locação seja classificado como locação financeira e a entidade pública esteja na condição de locatário, para dar cumprimento aos requisitos do ponto 6.1, alíneas a) a d), deve divulgar a informação constante do Quadro 6.1 seguinte.

Quadro 6.1 – Locações financeiras – Locatário

RUBRICAS	Quantia escriturada líquida (1)	Pagamentos efetuados acumulados				Futuros pagamentos mínimos (2)				Valor presente dos futuros pagamentos mínimos (3)	Rendas contingentes registadas como gasto do período (4)
		Período		Acumulado							
		Capital	Juro	Capital	Juro	Até 1 ano	Entre 1 e 5 anos	Superior a 5 anos	Total		
(A desagregar pelas contas com ativos sujeitos a locação)											
Total											

Notas:

(2) Quantia escriturada líquida – corresponde à quantia líquida mostrada no balanço.

(3) Futuros pagamentos mínimos – quantia dos futuros pagamentos a exigir ao locatário durante o restante período do contrato de locação.

(4) Valor presente dos futuros pagamentos mínimos – valor atual dos futuros pagamentos mínimos de cada contrato de locação, aplicando como taxa de desconto a taxa de juro implícita no contrato de locação. Este valor, caso seja usada a taxa de juro implícita no contrato, tende a aproximar-se à quantia escriturada no passivo.

(5) Rendas contingentes – correspondem a pagamentos cuja quantia não é fixa, mas sim baseada na futura quantia de um fator que se altera sem ser com a passagem de tempo. Devem ser reconhecidas como gastos do período em que ocorrem.

Caso a entidade tenha sublocações, deve para estas divulgar, de acordo com o ponto 6.1, alínea e), o total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que espera receber segundo sublocações não canceláveis à data de relato.

Locações operacionais - Locatários

Nos casos em que, por aplicação dos requisitos previstos na NCP 6, o contrato de locação seja classificado como locação operacional e a entidade pública esteja na condição de locatário, para dar cumprimento aos requisitos do ponto 6.2 deve divulgar a informação constante do Quadro 6.2 seguinte.

Quadro 6.2 – Locações operacionais – Locatário

BENS LOCADOS (1)	Valor do contrato (2)	Pagamentos efetuados acumulados (3)				Futuros pagamentos mínimos (4)				Valor presente dos futuros pagamentos mínimos (5)
		Período		Acumulado						
		Pagamentos mínimos	Rendas contingentes	Pagamentos mínimos	Rendas contingentes	Até 1 ano	Entre 1 e 5 anos	Superior a 5 anos	Total	
(A desagregar por contrato de locação significativo)										
Total										

Notas:

(1) **Bens locados** – devem ser incluídas linhas por natureza de contrato de locação (por exemplo, equipamento básico ou equipamento de transporte), de valor significativo para o locatário, devendo os não significativos ser incluídos numa linha «outros». Deste modo, é identificado o tipo de bem em locação operacional, isto é, não reconhecido no ativo da entidade, mas cujas rendas são reconhecidas como gastos do período. Por exemplo, no caso de um aluguer de uma viatura por uma semana, para substituição de uma viatura própria que está em reparação, o gasto desse aluguer deve ser apresentado neste quadro, em «Equipamento de Transporte», - «outros», não necessitando de uma linha individualizada, no pressuposto de que não terá um valor significativo para a entidade.

(2) **Valor contratado** – corresponde ao valor dos contratos de locação operacional em vigor durante o período corrente.

(3) **Pagamentos efetuados acumulados** – correspondem, por cada contrato, ao somatório das rendas já pagas. O valor dos pagamentos de períodos anteriores corresponde a contratos que tiveram continuidade neste período.

(4) **Futuros pagamentos mínimos** – quantia dos futuros pagamentos a exigir ao locatário durante o restante período do contrato de locação.

(5) **Valor presente dos futuros pagamentos mínimos** – valor atual dos futuros pagamentos mínimos de cada contrato de locação, aplicando como taxa de desconto a taxa de juro implícita no contrato de locação.

Caso a entidade tenha sublocações, deve para estas divulgar, de acordo com o ponto 6.2, alíneas b) e c), o total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que espera receber segundo sublocações não canceláveis à data de relato, bem como os pagamentos de sublocação reconhecidos como um gasto do período.

Locações financeiras - Locadores

Nos casos em que, por aplicação dos requisitos previstos na NCP 6, o contrato de locação seja classificado como locação financeira e a entidade pública esteja na condição de locador, para dar cumprimento aos requisitos do ponto 6.3, deve divulgar a informação constante no Quadro 6.3 seguinte.

Quadro 6.3 – Locações financeiras – Locador

RUBRICAS (1)	Investimento bruto na locação (2)	Pagamentos efetuados pelo locatário acumulados				Futuros pagamentos mínimos (3)				Valor presente dos futuros pagamentos mínimos (4)	Rendas contingentes registadas como rendimento do período (5)
		Período		Acumulado							
		Capital	Juro	Capital	Juro	Até 1 ano	Entre 1 e 5 anos	Superior a 5 anos	Total		
(A desagregar pelas contas com ativos cedidos em locação)											
Total											

Notas:

(1) **Rubricas** – devem ser incluídas linhas por natureza de contrato de locação. Deste modo, é identificado o tipo de bem cedido em locação financeira, isto é, bens de que a entidade tem o registo de propriedade, mas que são reconhecidos no ativo da entidade locatária, de acordo com o princípio da substância sobre a forma.

(2) **Investimento bruto na locação** – corresponde ao investimento relativo aos ativos cedidos em locação financeira, no momento do contrato, em que o bem passa a ser reconhecido na entidade locatária.

(3) **Futuros pagamentos mínimos** – quantia dos recebimentos exigidos ao locatário durante o período do contrato de locação, incluindo capital e juros.

(4) **Valor presente dos futuros pagamentos mínimos** – valor atual dos futuros pagamentos mínimos de cada contrato de locação a receber do locatário, aplicando como taxa de desconto a taxa de juro implícita no contrato de locação. Este valor, caso seja usada a taxa de juro implícita no contrato, tende a aproximar-se à quantia escriturada no ativo.

(5) **Rendas contingentes** – de acordo com a NCP 6 – Locações, correspondem a recebimentos cuja quantia não é fixa, mas sim baseada na futura quantia de um fator que se altera sem ser com a passagem de tempo. Devem ser reconhecidas como rendimentos do período em que ocorrem.

Locações operacionais – Locadores

Nos casos em que, por aplicação dos requisitos previstos na NCP 6, o contrato de locação seja classificado como locação operacional e a entidade pública esteja na condição de locador, para dar cumprimento aos requisitos do ponto 6.4, deve divulgar a informação constante no Quadro 6.4 seguinte.

Quadro 6.4 – Locações operacionais – Locador

BENS LOCADOS (1)	Valor do contrato (2)	Pagamentos efetuados pelo locatário acumulados (3)				Futuros pagamentos mínimos do locatário (4)				Valor presente dos futuros pagamentos mínimos (5)
		Período		Acumulado						
		Pagamentos mínimos	Rendas contingentes	Pagamentos mínimos	Rendas contingentes	Até 1 ano	Entre 1 e 5 anos	Superior a 5 anos	Total	
(A desagregar por contrato de locação significativo)										
Total										

Notas:

(1) **Bens locados** – devem ser incluídas linhas por natureza de contrato de locação (por exemplo, equipamento básico ou equipamento de transporte), de valor significativo para o locador, devendo os não significativos ser incluídos numa linha «outros». Deste modo, é identificado o tipo de bem em locação operacional, isto é, reconhecido no ativo da entidade, e cujas rendas são reconhecidas como rendimentos do período. Por exemplo, no caso de um arrendamento de um auditório por uma semana a uma outra entidade, o rendimento dessa locação deve ser apresentado neste quadro, em «Edifícios e outras construções», - «outros», não necessitando de uma linha individualizada, no pressuposto de que não terá um valor significativo para a entidade.

(2) **Valor contratado** – corresponde ao valor dos contratos de locação operacional em vigor durante o período corrente.

(3) **Pagamentos efetuados pelo locatário acumulados** – correspondem, por cada contrato, ao somatório das rendas já pagas. O valor dos pagamentos de períodos anteriores corresponde a contratos que tiveram continuidade neste período.

(4) **Futuros pagamentos mínimos do locatário** – quantia dos futuros pagamentos a exigir ao locatário durante o restante período do contrato de locação.

(5) **Valor presente dos futuros pagamentos mínimos** – valor atual dos futuros pagamentos mínimos do locatário, aplicando como taxa de desconto a taxa de juro implícita no contrato de locação.

Nota 8 – Propriedades de investimento

Modelo do justo valor

Relativamente aos requisitos de divulgação do ponto 8.3, a entidade deve preparar os Quadros 8.3, 8.3A e 8.3B seguintes.

Quadro 8.3 – Propriedades de Investimento – modelo do justo valor

RUBRICAS (1)	Quantia escriturada inicial (2)	Variações (modelo do justo valor)						Quantia escriturada final (9)	Gastos do exercício (10)	Rendimentos do exercício	
		Adições (3)	Transferências internas à entidade (4)	Ganhos de justo valor (5)	Perdas de justo valor (6)	Diferenças cambiais (7)	Diminuições (8)			Rendas (11)	Outros (12)
PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO											
Bens de domínio público											
Terrenos e recursos naturais											
Edifícios e outras construções											
Outras propriedades de investimento											
Propriedades de investimento em curso											
total											

Para preparação do Quadro 8.3, deverá ter-se em consideração o seguinte:

- **Regra geral** – Os valores a apresentar nas colunas devem figurar com sinal positivo se contribuírem para aumentar a quantia escriturada final, por exemplo, os ganhos de justo valor devem figurar, por natureza, com sinal positivo, assim como as perdas de justo valor devem figurar, por natureza, com sinal negativo.

- **Quantia escriturada inicial** – Quantia expressa no balanço do final do período anterior.

- **Adições** – A desagregar segundo a discriminação do quadro específico para este efeito.

- **Transferências internas à entidade** – Propriedades de investimento que foram objeto de reclassificação, por exemplo, entre propriedades de investimento em curso e propriedades de investimento finalizadas, devendo a rubrica de destino apresentar a respetiva quantia com sinal positivo e a de origem com sinal negativo ou, por exemplo, a transferência de propriedades de investimento para ativos fixos tangíveis, devendo, neste caso a respetiva quantia figurar com sinal negativo no mapa em referência e com sinal positivo no mapa dos ativos fixos tangíveis.

- **Diminuições** – A desagregar segundo a discriminação do quadro específico para este efeito.

Quadro 8.3A – Propriedades de Investimento – adições

RUBRICAS (1)	Adições (modelo do justo valor)									
	Internas	Compra	Cessão	Transferência ou troca	Doação, herança, legado ou perdido a favor do Estado	Dação em pagamento	Locação financeira	Fusão, cisão, reestruturação	Outras	Total
	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)
PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO										
Bens de domínio público										
Terrenos e recursos naturais										
Edifícios e outras construções										
Outras propriedades de investimento										
Propriedades de investimento em curso										
total										

Para preparação do Quadro 8.3A, a entidade deve atender aos seguintes conceitos, associados aos vários tipos de adições:

- **Internas –** Deverá enquadrar as adições de propriedades de investimento desenvolvidas internamente. Em geral esta coluna apresentará valor na linha das propriedades de investimento

em curso, mesmo que o início e a conclusão tenham ocorrido no período em referência. Admite-se que as propriedades de investimento desenvolvidas internamente cujo início e conclusão tenham ocorrido no mesmo mês, sem outro auto de mediação que não seja o último, sejam registadas sem movimentação da respetiva conta de investimentos em curso.

- **Compra** – Deverá enquadrar a aquisição de ativos a título oneroso.

- **Cessão –** Ativos cedidos por terceiros a favor da entidade.

- **Transferência ou troca** – incremento de propriedades de investimento por transferência a partir de entidade terceira sem contraprestação ou por troca envolvendo como contraprestação a entrega de outro ativo (devendo figurar no mapa das diminuições na coluna de "transferência ou troca") ou envolvendo a entrega de outro ativo acrescido de meios monetários, devendo neste caso os meios monetários pagos figurarem na coluna "compra".

- **Dação em pagamento** – receção do ativo como forma de extinguir uma dívida para com a entidade.

- **Locação financeira** – Bens objeto de locação classificada de acordo com a substância económica como locação financeira nos termos da NCP 6 – Locações.

- **Fusão, cisão, reestruturação** – bens adquiridos em resultado de processos de reorganização como os indicados.

Quadro 8.3B – Propriedades de Investimento – diminuições

RUBRICAS	Diminuições (modelo do justo valor)				
	Alienação a título oneroso	Transferência ou troca	Fusão, cisão, reestruturação	Outras	Total
	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO					
Bens de domínio público					
Terrenos e recursos naturais					
Edifícios e outras construções					
Outras propriedades de investimento					
Propriedades de investimento em curso					
total					

Para preparação do Quadro 8.3B, a entidade deve atender aos seguintes conceitos, associados aos vários tipos de diminuições:

- **Alienação a título oneroso** – Quando a alienação tem como contrapartida um influxo de caixa, imediato ou diferido.

- **Transferência ou troca** – diminuição de propriedades de investimento por transferência para entidade terceira sem contraprestação ou por troca envolvendo como contraprestação a receção de outro ativo (devendo figurar no mapa das adições na coluna de "transferência ou troca") ou envolvendo a receção de outro ativo acrescido de meios monetários, devendo neste caso os meios monetários recebidos figurarem na coluna "alienação a título oneroso".

- **Fusão, cisão, reestruturação** – diminuição de ativos em resultado de processos reorganização como os indicados.

Modelo do custo

Relativamente aos requisitos de divulgação do ponto 8.6, a entidade deve preparar os Quadros 8.6, 8.6A e 8.6B seguintes.

Quadro 8.6 – Propriedades de Investimento – modelo do custo

RUBRICAS	Quantia escriturada inicial	Variações (modelo do custo)							Quantia escriturada final	Gastos do exercício	Rendimentos do exercício	
		Adições	Transferências internas à entidade	Depreciações do período	Perdas por Imparidade	Reversões de perdas por imparidade	Diferenças cambiais	Diminuições			Rendas	Outros
	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO												
Bens de domínio público												
Terrenos e recursos naturais												
Edifícios e outras construções												
Outras propriedades de investimento												
Propriedades de investimento em curso												
total												

Quadro 8.6A Propriedades de Investimento – adições

RUBRICAS	Adições (modelo do custo)									
	Internas	Compra	Cessão	Transferência ou troca	Doação, herança, legado ou perdido a favor do Estado	Dação em pagamento	Locação financeira	Fusão, cisão, reestruturação	Outras	Total
	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)
PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO										
Bens de domínio público										
Terrenos e recursos naturais										
Edifícios e outras construções										
Outras propriedades de investimento										
Propriedades de investimento em curso										
total										

Quadro 8.6B Propriedades de Investimento – diminuições

RUBRICAS	Diminuições (modelo do custo)				
	Alienação a título oneroso	Transferência ou troca	Fusão, cisão, reestruturação	Outras	Total
	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO					
Bens de domínio público					
Terrenos e recursos naturais					
Edifícios e outras construções					
Outras propriedades de investimento					
Propriedades de investimento em curso					
total					