

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

MANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO

Versão 2

Junho 2017

Colaboraram nesta versão do Manual os seguintes elementos do Comité de Normalização Contabilística Público (CNCP):

- Alberto Rodrigo Velez Nunes
- Andra Gaspar Nikolic
- João Batista da Costa Carvalho
- Lúcia Maria Portela de Lima Rodrigues
- Luís Filipe Cracel Viana
- Renato Felisberto Pinho Marques
- Susana Margarida Faustino Jorge
- Óscar Manuel Machado de Figueiredo (Coordenador)
- Renata Santos (Apoio técnico e administrativo)

	Páginas
Introdução	5-8
Capítulo 1 – Glossário de termos e expressões	9-33
Capítulo 2 – Aplicação pela primeira vez (Regime geral)	35-48
1. Subsistema da contabilidade financeira.....	36-43
2. Subsistema da contabilidade orçamental.....	44-48
Capítulo 3 – Regime simplificado	49-54
Capítulo 4 – Normas de contabilidade pública.....	55-292
NCP 2 – Políticas Contabilísticas, Alterações em Políticas Contabilísticas e Erros	56-60
NCP 3 – Ativos Intangíveis	61-69
NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente	70-84
NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis.....	85-93
NCP 6 – Locações	94-102
NCP 7 – Custos de Empréstimos Obtidos	103-105
NCP 8 – Propriedades de Investimento.....	106-109
NCP 9 – Imparidade de Ativos.....	110-128
NCP 10 – Inventários	129-132
NCP 11 – Agricultura	133-137
NCP 12 – Contratos de Construção.....	138-143
NCP 13 – Rendimento de Transações com Contraprestação.....	144-149
NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação.....	150-168
NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.....	169-175
NCP 16 – Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio	176-181
NCP 17 – Acontecimentos após a data de relato	182-187
NCP 18 – Instrumentos Financeiros	188-213
NCP 19 – Benefícios dos Empregados	214-218
NCP 21 – Demonstrações financeiras separadas	219-220
NCP 22 – Demonstrações financeiras consolidadas.....	221-236
NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos	237-247
NCP 24 – Acordos Conjuntos	248-252
NCP 26 – Contabilidade e relato orçamental.....	253-263
NCP 27 – Contabilidade de Gestão	264-292
Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às demonstrações financeiras	293-331

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

MANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO

Introdução

Introdução

1. O presente Manual de Implementação é elaborado pelo Comité de Normalização Contabilística Público (CNCP) da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) nos termos do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 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. Em junho de 2016, foi homologada e publicada a Versão 1 deste Manual, fundamentalmente orientada para as Entidades Piloto que aplicariam o SNC-AP em regime de teste no ano de 2016. Nessa versão previam-se revisões anuais do Manual, correspondendo o presente documento (Versão 2) à sua primeira revisão.
4. Face à Versão 1, o Manual apresenta as seguintes diferenças:

- Capítulo 3 – O conteúdo deste Capítulo integrava as Tabelas de Correspondência entre Contas e Mapeamentos do Plano de Contas Central do Ministério das Finanças que passaram a estar disponíveis para consulta no Portal da Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental (UniLEO), do Ministério das Finanças, cujo endereço eletrónico é www.unileo.gov.pt.

Este Capítulo é agora dedicado exclusivamente às questões relacionadas com o Regime Simplificado do SNC-AP, incluindo as questões relativas à primeira aplicação;

- Capítulo 4 – Foram incluídas notas relativas a outras Normas de Contabilidade Pública que não integraram a Versão 1;
- Capítulo 5 – Foram acrescentadas notas explicativas sobre as divulgações a fazer no modelo de Anexo relativas a outras matérias que não integraram a Versão 1.

Para além disso, aproveitámos esta versão para incluir já esclarecimentos sobre questões que foram colocadas através do Portal SNC-AP e outros meios pelas Entidades Piloto e que se encontram nos vários capítulos a que tais questões e matérias dizem respeito.

5. Assim, a estrutura desta Versão 2 integra os seguintes capítulos e matérias:

- 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 os mais usados no contexto da aplicação do SNC-AP, no âmbito da contabilidade financeira e orçamental, e não pretendem substituir termos e expressões equivalentes, usados noutros contextos.

- Capítulo 2 – Aplicação pela primeira vez do SNC-AP (Regime Geral)

Este Capítulo aborda a forma como as entidades devem preparar a informação financeira e orçamental referente ao primeiro período de relato de acordo com o SNC-AP (regime geral) e, mais especificamente, como devem aplicar os requisitos das respetivas Normas de Contabilidade Pública (NCP) na abertura da contabilidade, tanto na ótica

financeira como na 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 – Regime simplificado

Neste Capítulo apresentam-se as particularidades do SNC-AP que afetam as pequenas entidades e as microentidades, designadamente no que refere à aplicação pela primeira vez do sistema e aos requisitos de contabilização e modelos de relato.

➤ 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 2 do Manual, foram agora incluídas outras NCP do SNC-AP que não constavam da Versão anterior, pelo que este Capítulo contempla as seguintes normas:

- NCP 2 – Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros
- NCP 3 – Ativos Intangíveis
- NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente
- NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis (Nova)
- 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 17 – Acontecimentos após a Data do Relato (Nova)
- NCP 18 – Instrumentos Financeiros (Nova)
- NCP 19 – Benefícios dos Empregados
- NCP 21 —Demonstrações Financeiras Separadas (Nova)
- NCP 22 —Demonstrações Financeiras Consolidadas (Nova)
- NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos

- NCP 24 – Acordos Conjuntos
- NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental (Nova)
- NCP 27 – Contabilidade de Gestão

➤ Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às demonstrações financeiras

Em complemento à Versão 1, este Capítulo pretende, nesta versão, complementar as orientações para divulgações antes apresentadas e exigidas em algumas normas e explicitadas em notas do Anexo à NCP 1.

6. O conteúdo da presente Versão 2 do Manual, nomeadamente nas matérias que integram o Capítulo 4, continua a ter 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 e NCP-PE) nem dos restantes elementos que constituem o SNC-AP.

7. A CNC, através do CNCP, tem na sua agenda a revisão, pelo menos anualmente, do Manual de Implementação do SNC-AP, tendo em vista a sua aplicação generalizada. Assim, é 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.
8. Como em qualquer Manual de natureza eminentemente técnica, podem existir situações apresentadas que tenham interpretações diferentes. 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)

MANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO

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 da quantia 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.
Amortização	A imputação sistemática da quantia amortizável de um ativo intangível durante a sua vida útil.
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 (contabilidade financeira)	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

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
	ativo financeiro por um número fixo dos seus instrumentos de capital próprio.
Ativo intangível	Um ativo não monetário, identificável e 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 discrição dos proprietários ou dos seus representantes, mas também a (ii) distribuições de qualquer excesso de ativos sobre passivos, no caso de a 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.
Custos de alienação (ou 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.
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

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
	juros.
Custo de reposição corrente	O custo que a entidade suportaria para adquirir o ativo à data de relato.
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.
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.
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 nos termos da NCP 18 – Instrumentos Financeiros, ou pelo método da equivalência patrimonial nos termos da 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.
Demonstrações orçamentais combinadas (orçamental)	As demonstrações orçamentais de um grupo de entidades de relato que visam satisfazer determinados objetivos de relato orçamental.

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
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 fixo tangível ou propriedade de investimento (modelo do custo) 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 quer com a aquisição de títulos de crédito, incluindo obrigações, ações, quotas e outras formas de participação, quer com a concessão de empréstimos e adiantamentos ou subsídios reembolsáveis.
Despesa de passivos financeiros orçamentais (orçamental)	Compreende operações financeiras, englobando as de curto prazo 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 avals 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.
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 de reduzido valor.

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

MANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
Despesas de capital (orçamental)	As despesas efetivas que alteram o património duradouro da entidade, assumem um carácter 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 a assumir 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.
Entidade controlada	Uma entidade que está sob o controlo de uma outra entidade (conhecida como a entidade que controla).

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
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 (conhecidas como entidades controladas).
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 efluxos 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 retrospectivamente uma alteração numa política contabilística ou fazer uma reexpressão retrospectiva para corrigir um erro se: (a) Os efeitos da aplicação retrospectiva ou reexpressão retrospectiva não forem determináveis; (b) A aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigir pressupostos sobre qual teria sido a intenção da administração nesse período; ou (c) A aplicação retrospectiva ou reexpressão retrospectiva 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.
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

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
	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 deduzidos 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.
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

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
	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.
Materialidade	As omissões ou distorções de itens são materialmente relevantes 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 envolventes. A natureza ou dimensão do item, ou a combinação de ambas, pode ser o fator determinante.

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
Membros próximos da família de um indivíduo	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 imputar o rendimento do juro ou o gasto do juro durante o período relevante.
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.
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.

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
Obrigação legal	Uma obrigação que deriva de: (a) Um contrato (através dos 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 consígio relacionada; ou (b) No caso do locador, qualquer valor residual que lhe seja garantido por um dos seguintes: (i) O locatário; (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.

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
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 (ii) A quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.
Passivo financeiro (contabilidade financeira)	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

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
	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 gerador de caixa 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 não gerador de caixa 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 (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.

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
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 local o ativo, juntamente com quaisquer condições adicionais pelas quais tem a opção de continuar a local 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.
Provisão	Passivo de momento ou quantia incertos.
Quantia depreciable	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.

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

MANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
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. Transferências correntes, cobrança de impostos e taxas, 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 carácter transitório e que, regra geral, estão associadas a uma diminuição do património duradouro ou ao aumento dos ativos e passivos de médio/longo prazos. São exemplos de receitas de capital as que resultam de transferências recebidas para investimentos assim como da venda de imóveis e empréstimos.
Receita efetiva (orçamental)	Corresponde às quantias recebidas que aumentam caixa e equivalentes de caixa sem gerarem obrigações orçamentais.

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
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 retrospectiva	Correção do reconhecimento, mensuração e divulgação de quantias de elementos das demonstrações financeiras como 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; (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 —

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
	Reposições não abatidas aos pagamentos.
Restituição (orçamental)	Restituição corresponde à devolução ao devedor da quantia total ou parcial por este já paga, 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.
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 decompõe-se em saldo de operações orçamentais e saldo de operações de tesouraria.

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
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 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.
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.
Transações sem contraprestação	Transações que não sejam transações com contraprestação. Numa transação sem contraprestação, uma entidade ou recebe valor de uma outra entidade

Capítulo 1 – Glossário de Termos e Expressões

Termo	Definição
	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.
	(a)
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)

MANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO

Capítulo 2 – Aplicação pela primeira vez do SNC-AP (Regime Geral)

Capítulo 2 – Aplicação pela primeira vez do SNC-AP (Regime Geral)

1. SUBSISTEMA DA CONTABILIDADE FINANCEIRA

1.1 Introdução

1.1.1 As entidades públicas sujeitas ao SNC-AP, mesmo aquelas que já dispõem de contabilidade patrimonial em regime de acréscimo, terão de preparar um balanço de abertura relativo ao primeiro exercício da sua aplicação. Tal 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 que 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, (com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro) e o presente Capítulo, o qual teve em consideração as orientações constantes da IPSAS 33 – Primeira Adoção das IPSAS¹ e da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 3 do SNC.

1.1.3 Nesse sentido, o artigo 14.º acima referido indica, no n.º 1, que durante o ano de 2017 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 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.

1.2 Conceitos

1.2.1 Para efeitos da aplicação pela primeira vez do SNC-AP, são relevantes as seguintes definições a considerar na data de transição:

Termo	Definição
Base de contabilidade anterior	É a base de contabilidade utilizada antes da adoção do SNC-AP. A mesma pode ser a base de caixa, a base do acréscimo ou uma versão modificada da base de caixa ou do acréscimo

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

Capítulo 2 – Aplicação pela primeira vez do SNC-AP (Regime Geral)

Balanço de abertura de acordo com o SNC-AP	É o balanço de uma entidade à data de transição para o SNC-AP
Custo considerado	É a quantia usada como um substituto do custo de aquisição ou do custo depreciado numa data determinada
Data de transição para o SNC-AP	É a data de início do primeiro período para o qual a entidade apresenta as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com o SNC-AP
Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA) anteriores	Correspondem à base de contabilidade que um adotante pela primeira vez utilizava imediatamente antes de adotar o SNC-AP
Primeiras demonstrações financeiras de acordo com o SNC-AP	São as primeiras demonstrações financeiras anuais em que uma entidade adotou o SNC-AP

1.3 Balanço de abertura e demonstrações financeiras

- 1.3.1 Neste ponto será abordada a elaboração do balanço de abertura na data de transição (que se pressupõe ser 1 de janeiro de 2018) de acordo com o SNC-AP, apresentando orientações gerais, o modo de apresentação de informação comparativa relativa a 2017 no balanço e demonstração dos resultados referentes a 2018 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 requer um conjunto de divulgações a efetuar 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 seguinte:
- (a) Forma como a transição dos normativos anteriores para o SNC-AP afetou a posição financeira e o desempenho financeiro relatados;
 - (b) Reconciliação do património líquido relatado segundo os normativos anteriores com o património líquido de acordo com o SNC-AP, entre a data de transição para o SNC-AP 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 de acordo com o SNC-AP relativo ao mesmo período;
 - (d) Reconhecimento ou reversão, pela primeira vez, de perdas por imparidade ao preparar o balanço de abertura de acordo com o SNC-AP (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 o SNC-AP);

Capítulo 2 – Aplicação pela primeira vez do SNC-AP (Regime Geral)

- (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 o SNC-AP 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 31/12/N-1 (2)	Reconhe- cimento (3)	Desreco- nhecimento (4)	Critério de mensura- ção (5)	Imparidades /reversões (6)	Outros (7)	Retificações (8)	Reclassifi- cações (9)	SNC-AP 01/01/N (10)= (2)+...+(9)
ATIVO									
ATIVO NÃO CORRENTE									
Ativos fixos tangíveis									
Propriedades de investimento									
Ativos intangíveis									
Ativos biológicos									
Investimentos financeiros									
Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis									
Acionistas/sócios/associados									
Outros ativos financeiros									
Ativos não correntes detidos para venda									
Ativos por impostos diferidos									
Sub total									
ATIVO CORRENTE									
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									
Sub total									
TOTAL DO ATIVO									

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

MANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO

Capítulo 2 – Aplicação pela primeira vez do SNC-AP (Regime Geral)

RUBRICAS DO BALANÇO (1)	Valores conforme normativo anterior 31/12/N-1 (2)	Reconhe- cimento (3)	Desreco- nhecimento (4)	Critério de mensura- ção (5)	Imparidades /reversões (6)	Outros (7)	Retificações (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									
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									
Sub total									
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									
Sub total									
TOTAL DO PASSIVO									
TOTAL DO PAT. LÍQUIDO E DO PASSIVO									

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.

Capítulo 2 – Aplicação pela primeira vez do SNC-AP (Regime Geral)

- (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 depreciables, registadas nos normativos anteriores como proveitos diferidos no passivo, para outras variações no património líquido (transferências e subsídios de capital). Esta reclassificação acontece apenas para as transferências e subsídios que, de acordo com a NCP 14, sejam transferências 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 de acordo 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:

Capítulo 2 – Aplicação pela primeira vez do SNC-AP (Regime Geral)

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

RUBRICAS	NOTAS	SNC-AP	Normativo anterior
		31/12/2018	31/12/2017
ATIVO			
Ativo não corrente			
Ativos fixos tangíveis			
Propriedades de investimento			
Ativos intangíveis			
Ativos biológicos			
Investimentos financeiros			
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			
Ativos não correntes detidos para venda			
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			

Capítulo 2 – Aplicação pela primeira vez do SNC-AP (Regime Geral)

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

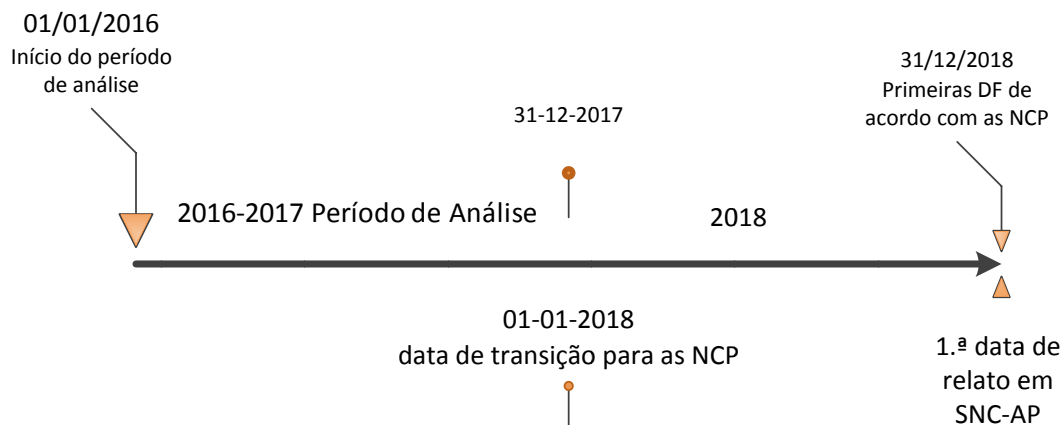
Quadro 3: Modelo de demonstração dos resultados para a primeira prestação de contas em SNC-AP

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	SNC-AP	Normativo anterior
		31/12/2018	31/12/2017
Impostos, contribuições e taxas			
Vendas			
Prestações de serviços e concessões			
Transferências 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 depreciables/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 depreciação e amortização			
Imparidade de investimentos depreciables/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 2017 e 2018, sendo a mesma retomada com as demonstrações financeiras para 2019. Numa análise custo-benefício, concluímos que a apresentação do ano de 2017 de acordo com os requisitos das NCP relativas ao subsistema da contabilidade financeira importaria custos superiores 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 de acordo com o 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 2017, a data de adoção das NCP será o início do período comparativo, ou seja, 1 de janeiro de 2017.
- 1.3.11 Deste modo, as datas relevantes para a transição para o SNC-AP são as seguintes:

Capítulo 2 – Aplicação pela primeira vez do SNC-AP (Regime Geral)

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 de aquisição ou sobre o custo depreciado na data de transição para o SNC-AP, uma entidade pode optar pela mensuração ao justo valor dos seguintes ativos, tomando 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), exceto prédios rústicos e urbanos;
- (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 informação fiável sobre o custo de aquisição ou sobre o custo depreciado. Contudo, relativamente aos prédios rústicos e urbanos, na transição para o SNC-AP, quando não existir informação fiável e atualizada sobre o custo ou sobre o custo depreciado, estes podem ficar mensurados pelo seu Valor Patrimonial Tributário (VPT), em substituição do justo valor, devendo apurar-se no caso dos prédios depreciáveis a vida útil estimada remanescente. 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.

Capítulo 2 – Aplicação pela primeira vez do SNC-AP (Regime Geral)

2. SUBSISTEMA DA CONTABILIDADE ORÇAMENTAL

2.1 Introdução

2.1.1 Esta secção descreve e ilustra os procedimentos a adotar em 31 de dezembro de 2017, por todas as entidades sujeitas ao SNC-AP, de forma a preparar a abertura da contabilidade orçamental de acordo com a NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental. Serão distinguidos procedimentos relativos à receita, despesa e operações de tesouraria.

2.1.2 Ao nível da contabilidade orçamental mostra-se então 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;
- Despesa de períodos futuros; e
- Retenções.

2.2 Ciclo orçamental da receita

2.2.1 Previsões iniciais – Durante a elaboração da proposta de orçamento para 2018 (nos modelos tradicionais que têm vigorado), deve ser incorporada nas previsões iniciais a inscrever de acordo com os classificadores orçamentais, uma estimativa das liquidações emitidas em 2017 ou transitadas de anos anteriores, cuja cobrança previsivelmente só ocorrerá em 2018, sem prejuízo de nestas previsões iniciais também se incluírem os recebimentos de liquidações que irão ser emitidas em 2018, 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

2.2.2 Liquidações a transitar – Apurar a quantia de liquidações que à data de relato estão por cobrar, as quais deverão ser objeto de registo no início de 2018 através do seguinte lançamento contabilístico:

Débito	Crédito
0151 Liquidações transitadas	014 Previsões por liquidar

2.2.3 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

Capítulo 2 – Aplicação pela primeira vez do SNC-AP (Regime Geral)

contabilidade financeira, cuja realização ao nível dos recebimentos associados, vai para além do ano 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 recebimentos previstos para 2018 dará origem ao seguinte lançamento contabilístico:

Débito	Crédito
0152 Liquidações emitidas	014 Previsões por liquidar

As liquidações com incidência em períodos futuros serão 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 2019 e assim sucessivamente.

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

Inscrição da respetiva alteração orçamental:

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

Disponibilização do saldo de gerência:

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

Capítulo 2 – Aplicação pela primeira vez do SNC-AP (Regime Geral)

2.3 Ciclo orçamental da despesa

- 2.3.1 Dotações iniciais – Durante a elaboração da proposta de orçamento para 2018 (nos modelos tradicionais que têm vigorado), deve ser incorporada nas dotações iniciais a inscrever de acordo com os classificadores orçamentais, uma estimativa dos compromissos que sejam assumidos até ao final de 2017 e cujo pagamento previsivelmente só ocorrerá em 2018, sem prejuízo de nestas dotações iniciais também se incluírem as previsões de pagamentos de compromissos que irão ser assumidos em 2018, incluindo aqueles que decorrem de contratos já celebrados que gerem compromissos nesse ano. Para os compromissos de períodos futuros ver o ponto 2.2.4.

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

- 2.3.2 Compromissos a transitar – Apurar a quantia 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 2018 através dos seguintes lançamentos contabilísticos:

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

- 2.3.3 Obrigações a transitar – Apurar a quantia 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 2018 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

- 2.3.4 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 2018 dará origem aos seguintes lançamentos contabilísticos:

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

Capítulo 2 – Aplicação pela primeira vez do SNC-AP (Regime Geral)

Os compromissos que impliquem pagamentos em períodos futuros serão 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

- 2.3.5 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 2018 serão objeto de registo através do seguinte lançamento contabilístico:

Débito	Crédito
0262 Compromissos com obrigação	0271 Obrigações processadas

As obrigações de períodos futuros serão 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

2.4 Operações de tesouraria

- 2.4.1 Verbas de operações de tesouraria – Os meios financeiros líquidos existentes à data de relato de 2017, resultantes de operações de tesouraria, devem ser registados, por referência a 1 de janeiro de 2018, em subcontas da conta “071 Recebimentos por operações de tesouraria”, atendendo à natureza dessas operações, de acordo com os seguintes lançamentos:

Capítulo 2 – Aplicação pela primeira vez do SNC-AP (Regime Geral)

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 de tesouraria	0791 Recebimentos por operações de tesouraria

2.5 Retenções

- 2.5.1 Nos casos em que existam quantias, à data de 31 de dezembro de 2017, resultantes de retenções, as quais em SNC-AP passam a ser tratadas como operações orçamentais, devem ser registadas excecionalmente como recebimentos de operações de tesouraria em subconta própria, abaixo identificada, criada para efeitos de transição para o SNC-AP, e as entregas desses montantes às respetivas entidades credoras devem ser registadas como pagamentos por operações de tesouraria em subconta própria, abaixo identificada, criada para efeitos de transição para o SNC-AP.
- 2.5.2 Este procedimento excecional justifica-se porque as referidas quantias foram consideradas despesa orçamental em 2017 aquando do pagamento dos valores líquidos que lhes estavam associados e não podem voltar a ser consideradas como despesa orçamental quando ocorrer o exfluxo de caixa de entrega às respetivas entidades credoras em 2018.
- 2.5.3 Na transição para o SNC-AP os procedimentos atrás descritos são operacionalizados através das seguintes contas:

0716 – Retenções – Transição para o SNC-AP

0726 – Retenções – Transição para o SNC-AP

As contas acima referidas só vigoram para o ano de 2018.

A conta 0716 é debitada pelas quantias retidas existentes à data de 31 de dezembro de 2017, por contrapartida da 0791 – Recebimentos por operações de tesouraria

A conta 0726 é creditada por contrapartida da conta 0792 – Pagamentos por operações de tesouraria aquando da entrega às respetivas entidades credoras

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

MANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO

Capítulo 3 – Regime simplificado

Capítulo 3 – Regime simplificado

1. Introdução

- 1.1 O SNC-AP foi desenvolvido tendo presente que o universo das administrações públicas engloba entidades da mais variada natureza e dimensão e com atividades e transações das mais simples às mais complexas podendo, assim, ser aplicado por todas elas independentemente de qualquer um destes fatores distintivos.
- 1.2 Justifica-se, porém, que a algumas entidades possa ser permitido fazer uma aplicação simplificada do sistema desde que essa simplificação esteja assente nos mesmos princípios, conceitos e critérios para permitir consistência e comparabilidade entre as diversas instituições e facilitar a consolidação quando apropriado.
- 1.3 Foi nesta base que foi elaborado o Regime Simplificado do SNC-AP (doravante apenas Regime Simplificado), já previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, e aprovado pela Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto.
- 1.4 O Regime Simplificado é uma opção que é concedida a dois tipos de entidades de menor dimensão e risco orçamental definidas nos artigos 3.º (Pequenas Entidades) e 4.º (Microentidades) da acima citada Portaria:

Pequenas Entidades	Microentidades
Entidades que durante dois exercícios anuais consecutivos apresentem um total de despesa orçamental paga superior a 1 milhão de euros e inferior ou igual a 5 milhões de euros	Entidades que durante dois exercícios anuais consecutivos apresentem um total de despesa orçamental paga inferior ou igual a 1 milhão de euros

- 1.5 Os artigos 5.º e 6.º da Portaria também estabelece quais os elementos do SNC-AP a que estas entidades estão sujeitas como se resume no quadro seguinte:

Pequenas Entidades	Microentidades
As pequenas entidades aplicam: • Uma única norma de contabilidade financeira – a NCP-PE • A NCP 26 do SNC-AP – Contabilidade e Relato Orçamental • A NCP 27 do SNC-AP – Contabilidade de Gestão • O Plano de Contas Multidimensional (PCM)	As pequenas entidades aplicam: • A NCP 26 do SNC-AP – Contabilidade e Relato Orçamental e fazem a divulgação do inventário do seu património.

- 1.6 Quer isto dizer que as Microentidades que apliquem o Regime Simplificado não são obrigadas a manter contabilidade financeira, devendo apenas aplicar a Norma relativa à contabilidade orçamental nos termos previstos na NCP 26. Para isso, devem cumprir os requisitos que constam dessa Norma tal como qualquer outra entidade pública.
- 1.7 Para efeitos da observação dos limites previstos na Portaria e descritos no ponto 1.4 acima, vejamos o seguinte exemplo:

Capítulo 3 – Regime simplificado

Se uma entidade tiver um total de despesa orçamental paga de 2 milhões de euros no exercício de 2016, e um total de despesa orçamental paga de 2,2 milhões de euros no exercício de 2017, passa a aplicar, a partir do exercício de 2018, o Regime Simplificado, salvo se optar pela aplicação do Regime geral.

Porém, a inclusão no Regime simplificado termina quando a entidade ultrapassar, em dois exercícios consecutivos, a quantia de 5 milhões de euros de despesa orçamental paga, altura em que, obrigatoriamente, deverá aplicar o Regime geral.

- 1.8 Nesta matéria podem surgir questões relativas a entidades que estejam muito perto dos limites ou em que em alguns anos ultrapassam os limites, mas em outros não. Por forma a evitar alterações constantes de regime nos casos fronteira, a entidade deve optar pelo regime que mais estabilidade dá ao relato tendo em conta as previsões dos orçamentos dos anos seguintes.
- 1.9 As situações que se suscitem neste âmbito devem ser esclarecidas através da Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental (UniLEO), no quadro das atribuições de disseminação e implementação do SNC-AP estabelecidas pela Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril.

2. Aplicação pela primeira vez

Subsistema da contabilidade financeira

- 2.1 Como refere o quadro do parágrafo 1.6 acima, apenas as Pequenas Entidades que apliquem o Regime Simplificado estarão sujeitas à manutenção de uma contabilidade financeira na base da NCP-PE. Apesar disso, o processo de transição dos atuais normativos contabilísticos para o novo normativo é idêntico ao de qualquer entidade do regime geral embora naturalmente mais simplificado.
- 2.2 Assim, tal como prevê o artigo 10.º da já citada Portaria, uma Pequena Entidade que opte pelo Regime Simplificado deverá relativamente à contabilidade financeira:
- Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pela NCP-PE;
 - Reconhecer itens como ativos apenas se os mesmos forem permitidos pela NCP-PE;
 - Reclassificar itens que foram reconhecidos de acordo com o POCP ou planos setoriais numa categoria, mas que, de acordo com a NCP-PE, pertencem a outra;
 - Aplicar a NCP-PE na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.
- 2.3 O resultado líquido deste processo de reconhecimento e mensuração deve ser relevado contabilisticamente na conta de Resultados Transitados do PCM.
- 2.4 À parte a questão relativa à aplicação dos requisitos da NCP-PE em vez do conjunto das NCP do regime geral, uma Pequena Entidade que aplique o Regime Simplificado deve, em tudo o resto, aplicar o disposto na Secção 1 do Capítulo 2 deste manual, com as necessárias adaptações.

Capítulo 3 – Regime simplificado

Subsistema da contabilidade orçamental

- 2.5 Relativamente ao processo de transição da contabilidade orçamental, as Pequenas Entidades e as Microentidades seguem o previsto para todas as entidades devendo aplicar o disposto na Secção 2 do Capítulo 2 deste manual.

3. Estrutura e conteúdo da NCP-PE

- 3.1 Esta Norma utiliza os mesmos princípios e requisitos básicos das NCP do SNC-AP concentrando-os numa única Norma de leitura e aplicação mais simples. Por exemplo, relativamente a uma entidade que aplique o regime geral, é reduzida substancialmente a quantidade de divulgações que estão previstas na NCP 1, é privilegiada a mensuração ao custo e reduzidas as opções de utilização do justo valor, e as opções de depreciação e amortização são limitadas a um método, entre outras matérias.
- 3.2 Para além disso, não foram incluídas todas as NCP que constam do regime geral, por exemplo, a NCP 4 (Concessões de Serviços), a NCP 12 (Contratos de construção) e as NCP 21 a 24 relativas a interesses e investimentos financeiros e consolidação.
- 3.3 Por isso, é possível que uma Pequena Entidade se confronte com lacunas quando aplica a NCP-PE numa situação em concreto. O artigo 9.º da Portaria n.º 218/2016 que aprova o Regime Simplificado prevê que quando a NCP-PE não contemplar resposta a um tratamento contabilístico de determinada transação ou acontecimento, atividade ou circunstância, a entidade deve socorrer-se:
- Primeiro às Normas de Contabilidade Pública (NCP) que integram o regime geral do SNC-AP; e
 - Depois às Normas de Contabilidade e Relato Financeiro (NCRF) que integram o SNC empresarial.
- 3.4 Para facilitar uma mais rápida localização das matérias versadas na NCP-PE e a sua relação com as correspondentes NCP que tratam da mesma matéria, para efeito de integração de lacunas referida no parágrafo anterior, apresentamos a seguinte tabela:

Parágrafo da NCP-PE	Título	Regime Geral
1 e 2	Objetivo	
3 a 10	Considerações gerais sobre o reconhecimento	E. Conceptual
11 a 26	Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras	E. Conceptual
27 a 37	Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros	NCP 2
38 a 58	Ativos fixos tangíveis	NCP 5
59 a 75	Ativos intangíveis	NCP 3
76 a 87	Locações	NCP 6
88 a 99	Custos de empréstimos concedidos	NCP 7
100 a 107	Propriedades de investimento	NCP 8
108 a 131	Inventários	NCP 10

Capítulo 3 – Regime simplificado

132 a 145	Rendimento de transações com contraprestação	NCP 13
146 a 170	Rendimento de transações sem contraprestação	NCP 14
171 a 199	Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes	NCP 15
200 a 204	Efeitos de alterações em taxas de câmbio	NCP 16
205 a 218	Instrumentos financeiros	NCP 18
219 a 227	Benefícios aos empregados	NCP 19
228 a 232	Acontecimentos após a data de relato	NCP 17
233 a 236	Continuidade	NCP 1(#7.6)
237 a 247	Agricultura	NCP 11
248 a 259	Imparidade	NCP 9

4. Modelos de relato

Subsistema da contabilidade orçamental

- 4.1 Para efeitos de relato orçamental qualquer entidade, seja do regime geral, seja do regime simplificado, deve utilizar os modelos de demonstrações orçamentais constantes da parte final da NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental.
- 4.2 Estes modelos fazem parte do conjunto completo de demonstrações orçamentais previsto no parágrafo 46 da NCP 26, que compreende:
- (a) Para as entidades obrigadas a apresentar demonstrações orçamentais individuais
- Demonstrações previsionais
 - O orçamento, enquadrado num plano orçamental plurianual
 - O plano plurianual de investimentos
 - Demonstrações de relato
 - Demonstração do desempenho orçamental
 - Demonstração de execução orçamental da receita
 - Demonstração de execução orçamental da despesa
 - Demonstração da execução do Plano Plurianual de Investimento
 - Anexo às demonstrações orçamentais
- (b) Para as entidades obrigadas a apresentar demonstrações orçamentais consolidadas, para além das anteriores
- Demonstrações orçamentais consolidadas
 - Demonstração consolidada do desempenho orçamental
 - Demonstração consolidada de direitos e obrigações por natureza

Capítulo 3 – Regime simplificado

Subsistema da contabilidade financeira

- 4.3 Para efeitos de relato financeiro as Pequenas Entidades que apliquem o Regime Simplificado, devem utilizar os modelos de demonstrações financeiras constantes da parte final da NCP-PE.
- 4.4 Estes modelos fazem parte do conjunto completo de demonstrações financeiras previsto no parágrafo 14 da NCP-PE, que compreende:
- Balanço
 - Demonstração dos resultados por natureza
 - Demonstração de fluxos de caixa
 - Demonstração das alterações no património líquido
 - Anexos às demonstrações financeiras

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

MANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO

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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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

- Retrospetivamente, quando não existirem disposições transitórias ou quando a alteração for voluntária.

- 3.3 Quando a alteração for feita retrospectivamente, 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 retrospectiva

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 retrospectiva 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:

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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

Demonstração dos resultados

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

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*	-	<u>(5 200)</u>	<u>(2 600)</u>	<u>(7 800)</u>
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	-	-	<u>27 000</u>	<u>27 000</u>
Saldo em 31.12.20X2	<u>10 000</u>	<u>30 200</u>	<u>27 000</u>	<u>67 200</u>

* 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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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

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
Depreciação do período (inicial)	2 500

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

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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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

- Poderia esperar-se que tivesse sido obtida e tomada em consideração na preparação e apresentação dessas demonstrações financeiras.
- 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 retrospectivamente 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 prospectivamente.

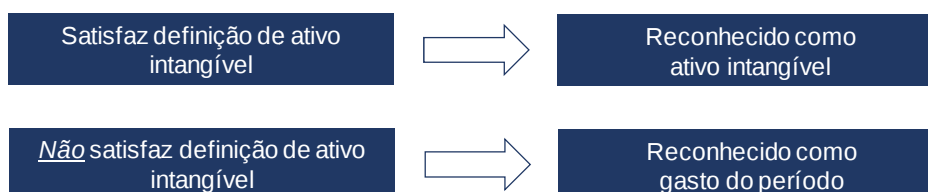
NCP 3 – Ativos Intangíveis

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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 3 – Ativos Intangíveis

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:

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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	657	Perdas por imparidade em ativos intangíveis em curso	200	
	459	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	2 100	
	454	Ativos intangíveis em curso		2 100

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

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela perda por imparidade em ativos intangíveis	459	Ativos intangíveis em curso – Perdas por imparidade acumuladas	200	
	449	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 potencial de serviço 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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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 informação relativa às 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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 3 – Ativos Intangíveis

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 *online*, 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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 3 – Ativos Intangíveis

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 <i>hardware</i> e <i>software</i>; - 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 <i>hardware</i>; - Obtenção de um nome de domínio; - Desenvolvimento do <i>software</i> 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 <i>stress</i>.	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 <i>website</i> para funcionar da maneira pretendida pela gestão, e o website atende aos critérios de reconhecimento como ativo intangível. ¹

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 3 – Ativos Intangíveis

Desenvolvimento de conteúdos	
• Criação, compra, preparação (e.g., criação de <i>links</i>, identificação de <i>tags</i>) e <i>uploading</i> de informação no <i>website</i>, seja de natureza textual ou gráfica, antes da conclusão do desenvolvimento do <i>website</i>. 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 <i>website</i> for usado para promoção e publicidade dos produtos e serviços da própria entidade (e.g., fotografias digitais dos produtos). Caso contrário, se o <i>website</i> for usado para gerar benefícios económicos futuros reconhecer como um ativo intangível.
Sistema Operativo	
• Atualização de gráficos e revisão de conteúdos; • Adicionar novas funções, recursos e conteúdos; • Registo do <i>website</i> nos motores de busca; • Fazer <i>backup</i> de dados; • Rever acesso de segurança; e • Analisar o uso do <i>website</i>	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 <i>website</i> .
Outras	
• Gastos com a venda, gastos administrativos e outros gastos gerais a menos que possam ser diretamente atribuídos à preparação do <i>website</i> para uso na forma pretendida pela gestão (para gerar benefícios económicos futuros); • Ineficiências claramente identificadas e <i>deficits</i> operacionais iniciais incorridas antes de o <i>website</i> alcançar um desempenho planeado (por exemplo, testes <i>false-starting</i>); e • Formação de funcionários para operar o <i>website</i>.	Reconhecer como um gasto quando suportado

¹Todos 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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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 se 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 acordado, 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, deve ser reduzida 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

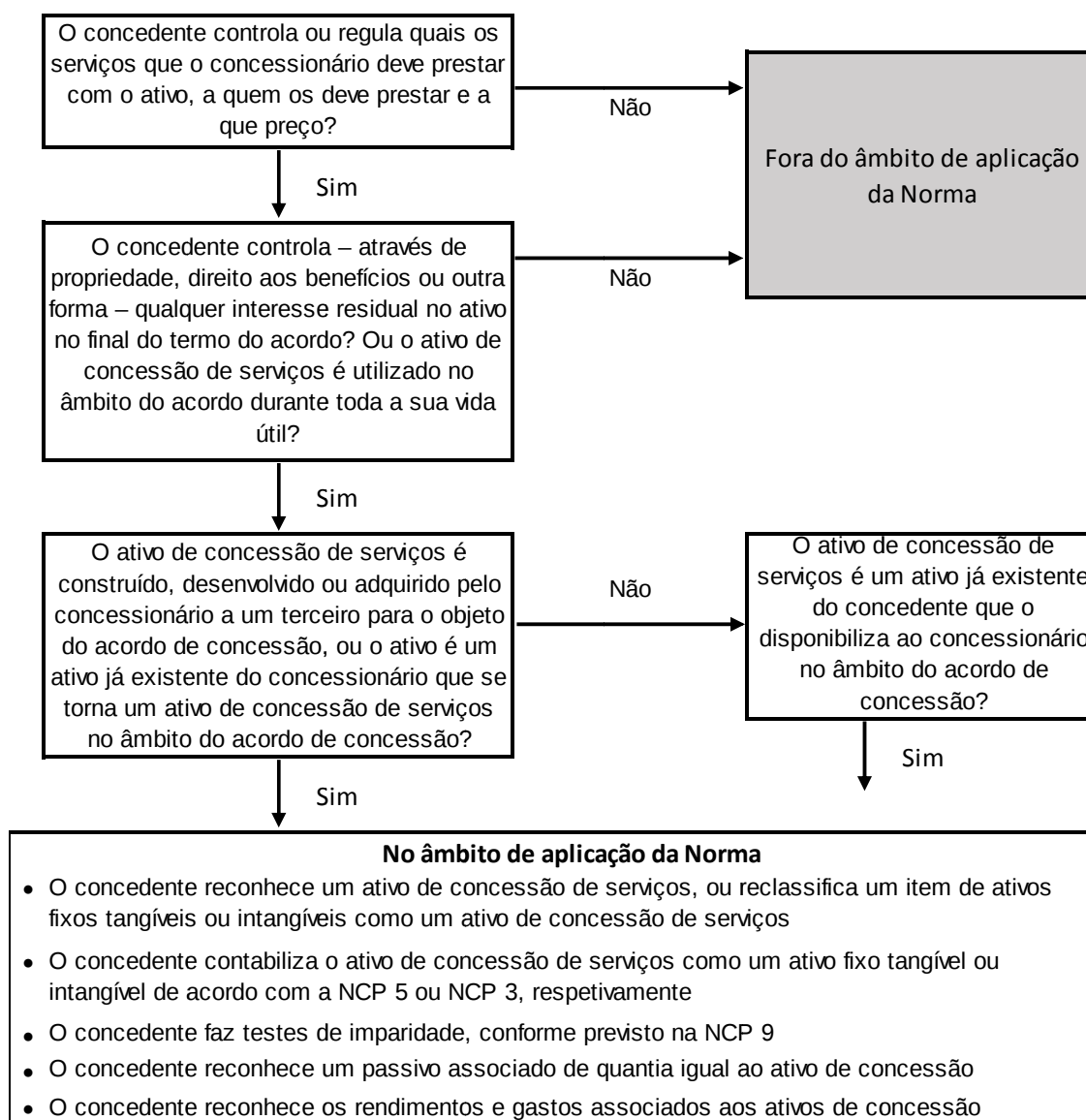
o concedente deve contabilizar o passivo reconhecido como a parte não ganha de rendimento decorrente da troca de ativos entre o concedente e o concessionário.

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 sumariza o processo contabilístico 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 recebimentos podem crescer com o tempo.

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 mantém 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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

- f) No início do ano 3, o justo valor total da estrada é 1.050 milhares de euros, composto por dois ativos: a camada de base da estrada (940 milhares de euros) e o pavimento da estrada (110 milhares de 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 milhares de euros (940/25). A depreciação do pavimento anual é de 18 milhares de 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 milhares de 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 milhares de 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 milhares de euros com a prestação do serviço, e o reembolso de 110 milhares de euros ao concessionário pela repavimentação da estrada no final do ano 8.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

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 milhares de euros), composto por duas componentes: 940 milhares de euros relativos à construção da camada de base da estrada e 110 milhares de euros relativos ao pavimento original da estrada. O ativo é reconhecido à medida que é construída a estrada: 525 milhares de euros no ano 1 e 525 milhares de euros no ano 2. A depreciação é feita anualmente (56 milhares de euros, composta por 38 milhares de euros para a camada de base e 18 milhares de 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 milhares de euros no final do primeiro ano. O passivo financeiro é acrescido no segundo ano pelos restantes 525 milhares de 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 milhares de 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 $110/6=18$ milhares de euros a partir do ano 9.
- A compensação pela manutenção e operação da estrada (12 milhares de euros) está incluída na série de pagamentos de 200 milhares de 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)

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

MANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

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).

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)	(1 600)
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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

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:

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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

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

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 milhares de euros, do ano 3 ao ano 10. O valor total de 200 milhares de 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 milhares de euros e o reembolso ao concessionário pela repavimentação da estrada no ano 8 no valor de 110 milhares de 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 milhares de euros), composto por 940 milhares de euros relativos à construção da camada de base e 110 milhares de euros relativos ao pavimento. O ativo é reconhecido à medida que é construído: 525 milhares de euros no ano 1 e 525 milhares de euros no ano 2). A depreciação é feita anualmente por 56 milhares de euros, composta por 38 milhares de euros para a camada base da estrada e 18 milhares de euros para o pavimento, começando a ser usado no ano 3.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

- Como contrapartida do ativo de concessão de serviços, o concedente reconhece um passivo relativo ao direito concedido ao concessionário de cobrar portagens de 200 milhares de 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 $110/6 = 18$ milhares de euros, a partir de ano 9.
- A compensação pela manutenção e operação da estrada (12 milhares de 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.

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.											

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

MANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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 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.										

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	-

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

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

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

NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

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 milhares de 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 milhares de 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 milhares de euros totais, composto por 940 milhares de euros relacionados com a construção da camada base e de 110 milhares de euros relacionados com a construção do pavimento inicial). O ativo é reconhecido à medida que é construído: 525 milhares de euros no ano 1 e 525 milhares de euros no ano 2. A depreciação é feita anualmente no valor de 56 milhares de euros sendo composta de duas parcelas: 38 milhares de euros para a camada de base e 18 milhares de 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 milhares de euros nos anos 3 a 10, como um passivo financeiro relativo à série de pagamentos de 100 milhares de euros nos anos 3 a 10. O passivo e o passivo financeiro são reconhecidos à medida que o ativo é construído: 525 milhares de 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 milhares de 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 milhares de euros), reconhecido uniformemente no

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

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 milhares de 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 conhecida, 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, a quantia inicialmente reconhecida mais os juros sobre essa quantia calculados utilizando o método da taxa de juro efetiva menos os reembolsos.

- O concessionário é compensado pela repavimentação da estrada (110 milhares de euros) quer através das portagens que espera receber ao longo do período do acordo de concessão de serviços, quer através da série de pagamentos predeterminados (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 $110/6 = 18$ milhares de euros, a partir do nono ano.
- O concessionário é compensado pela manutenção e operação da estrada (12 milhares de 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 predeterminados (6 milhares de euros). Não há qualquer impacto financeiro relativo aos restantes 6 milhares de 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 a 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

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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

Pelo reconhecimento dos juros	691 2702	Juros suportados Credores por contratos de concessão	16	16
Pelo reconhecimento do ativo de concessão	430311	Infraestruturas rodoviárias em concessão- Camada de Base da Estrada	940	1 050
	430312	Infraestruturas rodoviárias em concessão- Pavimento	110	
	453	Ativos tangíveis em curso		

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

NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis

1. Introdução

- 1.1 Esta Norma prescreve o tratamento contabilístico dos ativos fixos tangíveis (AFT) com o objetivo de proporcionar informação sobre os investimentos de uma entidade neste tipo de ativos e as alterações que neles ocorreram (transferências, alienações, depreciações, imparidades, etc.).
- 1.2 Na contabilização de ativos fixos tangíveis várias perguntas devem ser colocadas: o bem é um ativo da entidade nos termos da Norma (reconhecimento)? Qual é o valor do bem (mensuração) no reconhecimento inicial? Quanto tempo terá utilidade para a entidade (vida útil estimada)? Qual o valor do bem no fim da vida útil estimada? Como podemos explicar a redução da sua utilidade através do tempo?
- 1.3 A aplicação desta Norma é de extrema importância e utilidade para qualquer entidade pois permite evidenciar, através das demonstrações financeiras, os recursos aplicados em bens de longa duração e os benefícios económicos ou potencial de serviço que se obtêm da sua utilização pelos vários anos da sua vida útil.

2. Reconhecimento

- 2.1 Nos termos desta Norma, uma entidade deve reconhecer como AFT, os dispêndios com bens físicos que, cumulativamente:
 - Sejam detidos pela entidade para usar na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos (isto é, não se destinem a ser vendidos ou transformados);
 - Haja expectativa de serem usados durante mais do que um período de relato (geralmente 1 ano);
 - Seja provável que usufruirá de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço pelo seu uso; e
 - Seja possível mensurar o bem com fiabilidade.
- 2.2 Assim, os AFT devem ser reconhecidos pela entidade que os detém e utiliza independentemente de a entidade ser ou não a legítima proprietária do bem (prevalência da substância económica sobre a forma legal).
- 2.3 Muito embora estes critérios de reconhecimento sejam comuns a qualquer AFT, considera-se, para efeitos de natureza prática e de materialidade (ver Estrutura Concetual, parágrafo 7.1), que alguns bens cujo custo de aquisição seja inferior a determinada quantia possam não ser reconhecidos como ativo no balanço, mas diretamente como gasto na demonstração dos resultados. Esta circunstância veio a ser contemplada na Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho, (Notas de Enquadramento ao PCM) que estabelece que os bens, geralmente contabilizados na conta 437 – Outros ativos fixos tangíveis, que tenham um valor individual inferior a 100 euros, devem ser registados na conta 623 Materiais de consumo. Isto sem prejuízo de a entidade dever manter o controlo e inventário desses bens.

NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis

3. Reconhecimento inicial e mensuração (aquisição com contraprestação)

3.1 No momento da aquisição ou construção, com vista ao seu reconhecimento inicial, uma entidade deve avaliar todos os custos do AFT no momento em que são suportados. Estes custos incluem custos suportados inicialmente para adquirir ou construir um bem do ativo fixo tangível, e custos suportados subsequentemente para adicionar, substituir uma parte ou prestar assistência técnica a esse ativo.

3.2 Os custos que podem ser incluídos e os custos que devem ser excluídos da quantia reconhecida de um AFT estão identificados e exemplificados nos parágrafos 21 a 27 da NCP 5.

3.3 Exemplo 1: Reconhecimento e mensuração de uma aquisição com contraprestação

3.3.1 Introdução

Uma Escola Agrária comprou uma máquina para apoio à prestação de serviços de educação em julho de 20XX. Os custos relacionados com a aquisição da máquina foram os seguintes:

- Preço de compra: 100.000 euros;
- Comissão paga a um intermediário: 500 euros;
- Transporte do equipamento: 150 euros;
- Custo correspondente às horas de um funcionário na montagem: 500 euros;
- Honorários pagos a um engenheiro agrário para a instalação da máquina: 200 euros;
- Custos administrativos relativos ao estudo económico: 300 euros;
- Custos de formação de pessoal para operar a nova máquina: 1.000 euros;

A Escola atribui à nova máquina uma vida útil estimada de 5 anos, com um valor residual de zero, e estimou que os custos de desmontagem e limpeza do local serão de 1.500 euros.

3.3.2 Análise

Nos termos da NCP 5, todos os dispêndios apresentados devem ser incluídos no custo de aquisição da máquina, exceto os custos administrativos e os custos de formação do pessoal para operar a nova máquina.

No caso presente, temos:

Elementos do custo de aquisição da máquina	Euros
Preço de aquisição	100.000
Comissão a intermediário	500
Transporte	150
Custo do funcionário	500
Honorários do engenheiro	200
Total do custo elegível	101.350

NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis

Por sua vez, os custos de desmontagem e limpeza, nos termos do parágrafo 23 da NCP 5, devem ser reconhecidos e mensurados de acordo com a NCP 15— Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

A NCP 15 estipula que os custos de desmontagem no final da vida útil se calculam com recurso a uma taxa de atualização que tenha em consideração o valor temporal do dinheiro. No caso presente iremos considerar uma taxa de juro de 5% resultando no seguinte cálculo:

$$\text{Valor presente dos custos de desmontagem: } 1.500/(1,05)^5 = 1.175,29$$

3.3.3 Os registos contabilísticos no reconhecimento inicial seriam:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo preço de aquisição	433	Equipamento básico	100.000	
	12	Depósitos à ordem		100.000
Pela comissão ao intermediário	433	Equipamento básico	500	
	12	Depósitos à ordem		500
Pelo custo de transporte	433	Equipamento básico	150	
	12	Depósitos à ordem		150
Pelos honorários do engenheiro	433	Equipamento básico	200	
	12	Depósitos à ordem		200
Pelo custo do funcionário	433	Equipamento básico	500	
	741	Trabalhos para a própria entidade		500
Pelos custos de desmontagem	433	Equipamento básico	1.175,29	
	298	Provisões para custos de desmontagem		1.175,29

Nos anos seguintes haveria que ir atualizando a provisão para custos de desmontagem por contrapartida de um gasto de juros. A quantia da provisão no valor de 1.175,29 euros será considerada um gasto durante 5 anos de vida útil estimada através da depreciação da máquina.

3.4 Exemplo 2: Mensuração de um ativo fixo tangível

3.4.1 Introdução

Em 1 de Janeiro de 20X7, uma entidade pública adquiriu a um fornecedor estrangeiro uma máquina por 90.000 euros com um desconto de 5%. Os direitos de importação ascenderam a 1.000 euros, os custos de transporte foram de 2.000 euros, os custos de instalação de 8.000 euros e os testes de pré-produção 5.000 euros.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis

A entidade também assinou um contrato de manutenção de 12.500 euros por sete anos que corresponde ao período de vida útil do equipamento.

3.4.2 Análise

Todos os custos de compra e instalação são necessários para colocar o ativo na sua localização e condição para o uso pretendido e, assim, devem ser capitalizados (integrados como custo do ativo). Portanto, o custo total do ativo será:

Elementos do custo de aquisição da máquina	Euros
Preço de aquisição	90.000
Desconto de 5%	(4.500)
Direitos de importação	1.000
Custos de transporte	2.000
Custos de instalação	8.000
Custos de pré-produção	5.000
Total do custo elegível	101.500

O contrato de manutenção de 12.500 euros é um gasto a reconhecer pelo período do contrato e, por conseguinte, deve ser distribuído durante um período de sete anos como gasto de acordo com a base do acréscimo.

4. Benfeitorias a capitalizar versus gastos do exercício

4.1 O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um bem do AFT cessa quando o bem está no local e nas condições necessárias para ser capaz de operar da maneira pretendida pelo órgão de gestão. Assim, os custos subsequentes ao começo de funcionamento do bem devem ser analisados para ver se estamos perante custos de reparação e manutenção (situação em que irão ser considerados como gastos) ou benfeitorias (neste caso, quando os custos subsequentes satisfazem a definição de ativo devem ser reconhecidos como tal).

4.2 Vejamos a aplicação destes requisitos através dos seguintes exemplos:

4.2.1 Exemplo 1

Em 1 de Janeiro de 20X8, uma entidade pública dedicada à impressão comprou, para uma máquina adquirida em 20X3, um pacote de atualização por 100.000 euros. A atualização demorou duas semanas para ser concluída, tendo sido adicionados novos componentes à máquina. A entidade pública concluiu que os novos componentes levarão a uma redução no tempo de impressão de 30%. Isso permitirá que a entidade aumente a sua eficiência sem a necessidade de comprar uma nova máquina.

As despesas adicionais devem ser capitalizadas ou consideradas como um gasto?

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis

Nos termos da NCP 5, a quantia de 100.000 euros deve ser capitalizada se cumprir os critérios de reconhecimento de um ativo. No caso presente, essa quantia deve ser capitalizada como parte do custo do ativo, uma vez que a eficiência da máquina aumentou significativamente levando provavelmente a um aumento de benefícios económicos ou potencial de serviço adicionais e o custo com a atualização pode ser mensurado de forma fiável.

4.2.2 Exemplo 2

Uma entidade pública gastou 20.000 euros com a pintura do edifício onde está a operar.

Estas despesas devem ser capitalizadas?

O edifício não vê aumentado o potencial de serviço ou os benefícios económicos futuros. A entidade pública não aumentou a área construída. Assim, a quantia gasta de 20.000 euros corresponde a despesas de manutenção e, como tal, o custo de repintar o exterior do edifício deve ser registado como gasto de reparação e manutenção nos resultados do período em que ocorreu.

5. Reconhecimento e mensuração de AFT através de contratos de locação financeira

- 5.1 Algumas entidades públicas adquirem AFT através de contratos de locação financeira. O reconhecimento inicial faz-se de acordo com a NCP 6 – Locações, ou seja, ao justo valor ou ao valor presente dos pagamentos mínimos de locação (se inferior ao valor justo) no início da locação. Para calcular o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a taxa de desconto a aplicar é a taxa de juro implícita na locação, se for praticável determiná-la. Caso contrário, deve ser usada a taxa de juro incremental de financiamento do locatário (ver parágrafo 24 da NCP 6).
- 5.2 Os custos diretos iniciais do arrendamento e custos de instalação e preparação para o uso e quaisquer melhorias importantes subsequentes devem ser capitalizados (ver parágrafo 27 da NCP 6).
- 5.3 Os gastos suportados com a utilização de um ativo, tais como escritórios, como parte de um contrato de locação operacional, não são capitalizados. No entanto, grandes melhorias num ativo classificado como locação operacional podem ser capitalizados como uma categoria separada de ativos fixos tangíveis. Estas melhorias devem ser de natureza permanente e devem reverter para o locador no final do período de locação.

6. Reconhecimento e mensuração de AFT construídos pela própria entidade

- 6.1 O custo dos bens construídos pela própria entidade inclui o custo dos materiais e da mão-de-obra direta, quaisquer outros custos diretamente atribuíveis à colocação dos ativos em condições de funcionamento para o uso pretendido, os custos de desmantelamento e remoção dos bens e restauração do local em que estão localizados e os custos de empréstimos sobre ativos que se qualificam.
- 6.2 Vejamos o seguinte exemplo de aplicação:

A construção de novas instalações de uma entidade pública começou em 1 de fevereiro de 20X8 num terreno previamente existente. Os custos de construção incluíram:

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis

- Honorários de arquitetos: 95.000 euros;
- Materiais: 800.000 euros;
- Mão de obra direta: 120.000 euros;
- Despesas de registo: 25.000 euros.

As instalações foram concluídas em 1 de dezembro de 20X8.

Qual é a quantia que deve ser incluída como custo do AFT e qual seriam os registos contabilísticos associados?

Todos os custos suportados para construir as instalações na localização e condição para o seu uso pretendido satisfazem os critérios de capitalização. Por conseguinte, a quantia a reconhecer como AFT deve incluir todos os custos acima indicados no total de 1.040.000 euros.

O registo contabilístico do reconhecimento e mensuração inicial do edifício seria:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo trabalho para a própria entidade	432	Edifícios e outras construções	1.040.000	
	741	Trabalhos para a própria entidade		1.040.000

7. Reconhecimento e mensuração de AFT (aquisição sem contraprestação)

7.1 Quando um ativo é adquirido através de uma transação sem contraprestação a mensuração far-se-á da seguinte forma:

- Imóveis – Valor patrimonial tributário (VPT).
- Outros ativos – Justo valor do bem recebido, ou na falta deste, a respetiva quantia escriturada na entidade cedente.

7.2 As doações provocam também o reconhecimento de um rendimento sem contraprestação no património líquido para a entidade beneficiária pelo justo valor do ativo recebido (por exemplo, um veículo doado é reconhecido como rendimento diretamente no património líquido e o valor do veículo é calculado com base no valor de mercado do mesmo ou de um veículo similar).

7.3 Vejamos o seguinte exemplo:

Uma entidade pública doou a outra os seguintes bens:

- um imóvel cujo VPT é de 500.000 euros (incluindo o terreno ao qual foi atribuído 25% daquela quantia);
- uma máquina para uso na atividade operacional que foi avaliada pelo fornecedor em 100.000 euros.

Os registos contabilísticos, na perspetiva da entidade que recebe os bens, seriam:

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelos bens recebidos por doação	431	Terrenos e recursos naturais	125.000	
	432	Edifícios e outras construções	375.000	
	433	Equipamento básico	100.000	
	594	Doações obtidas		600.000

8. Reconhecimento e mensuração de equipamentos biológicos

8.1 Existem ativos biológicos (animais e plantas vivos) que são detidos e utilizados por uma entidade para a sua atividade e que não se enquadram nas operações abrangidas pela NCP 11 — Agricultura por não se destinarem ao seu desenvolvimento e à produção de produtos agrícolas para futura comercialização. Estão neste caso, por exemplo, os equídeos de uma força militar ou de uma escola equestre. Desde que estes animais cumpram os requisitos para reconhecimento como AFT, a entidade que os detém e utiliza deve contabilizá-los na conta 436 – Equipamentos biológicos.

8.2 Vejamos o seguinte exemplo:

Uma força militar adquiriu em 1 de janeiro de 20X8 20 cavalos que serão usados no seu serviço de policiamento, por 175.000 euros. Admite-se que vida útil dos cavalos será de 8 anos e o valor residual de 25.000 euros.

Os registos contabilísticos seriam os seguintes:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela fatura do fornecedor	4361	Equipamento biológico – animais de trabalho	175.000	
	2711	Fornecedores de investimentos-contas gerais		175.000
Pelo pagamento	2711	Fornecedores de investimentos-contas gerais	175.000	
	12	Depósitos à ordem		175.000

A depreciação dos cavalos começa na data que estão disponíveis para uso, ou seja, no dia 1 de janeiro de 20X8. Assim, a depreciação anual seria de $(175.000 - 25.000) / 8 = 18.750$.

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelos gastos de depreciação	64261	Gastos de depreciação – Equipamentos biológicos	18.750	
	43861	Depreciações acumuladas – Equipamentos biológicos		18.750

NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis

9. Mensuração subsequente

- 9.1 Após o reconhecimento inicial, uma entidade deve adotar o modelo geral do custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.
- 9.2 Excecionalmente, os AFT podem ser objeto de revalorização através de uma reavaliação mas apenas quando existir uma permissão concedida por diploma legal que estabeleça os respetivos critérios e parâmetros.
- 9.3 Apresentamos a seguir um exemplo de cálculos de uma reavaliação e do gasto de depreciação subsequente:

Uma entidade pública adquiriu um edifício em 1 de janeiro de 20X1 por 2,5 milhões de euros. A quantia depreciável foi de 2 milhões de euros e vida útil estimada foi de 50 anos. Em 20X6 o Governo autorizou uma revalorização que abrangeu este tipo de ativos e da aplicação dos critérios e parâmetros permitidos foi atribuída ao edifício A o valor de 3 milhões de euros (com uma quantia depreciável de 2,5 milhões e a mesma vida útil estimada). O gasto com depreciações entre 20X1 e 20X5 totaliza 200.000 euros (40.000/ano x 5 anos). Neste exemplo o edifício está implantado em propriedade alheia.

(a) Cálculo do excedente de revalorização no património líquido referido ao final do ano 20X5:

- Quantia escriturada do edifício= 2.500.000-200.000=2.300.000 euros
- Quantia revalorizada do edifício: 3.000.000 de euros
- Excedente de revalorização = 3.000.000 – 2.300.000= 700.000 euros

(b) Cálculo do gasto de depreciação:

- Quantia a depreciar revista: 2.500.000 euros
- Vida útil remanescente: 45 anos

(c) Gastos de depreciação anual revisto: 55. 555,55 euros (2.500.000 milhões de euros / 45 anos)

10. Desreconhecimento por alienação

- 10.1 O desreconhecimento de um AFT ocorre quando deixam de ser verificar os critérios de reconhecimento e que podem ter origem na sua alienação ou abate.
- 10.2 O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um AFT deve ser determinado como a diferença entre o produto líquido da alienação, se existir, e a quantia escriturada do ativo, e deve ser reconhecido nos resultados quando o bem for desreconhecido.
- 10.3 Vejamos o seguinte exemplo simples:

Um AFT que custou 20.000 euros e que tinha uma depreciação acumulada de 11.000 euros foi alienado por 8.000 euros em dinheiro.

NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis

Assim, começa-se por determinar se há um ganho ou uma perda. Neste caso, existe uma perda por alienação que é calculada como segue:

Quantia escriturada à data da alienação: 9.000 euros (20.000 - 11.000)

Como o produto da alienação é de 8.000 euros, regista-se uma perda (menos valia) de 1.000 euros.

O ativo e a respetiva depreciação acumulada devem ser desreconhecidos por contrapartida de uma conta de perdas 68712 - Gastos e perdas em investimentos não financeiros – Alienações - Ativos fixos tangíveis).

11. Gastos Acidentais

- 11.1 Durante as atividades de construção ou desenvolvimento de um AFT podem ocorrer gastos acidentais, que não são necessários para colocar o ativo no local e condição necessários para que ele seja capaz de operar da maneira pretendida pelo órgão de gestão. Como os gastos acidentais não são necessários para colocar um ativo no local e condição necessários para que ele seja capaz de operar da maneira pretendida pelo órgão de gestão, os rendimentos e gastos relacionados com estas operações são reconhecidos nos resultados.

NCP 6 – Locações

1. Introdução

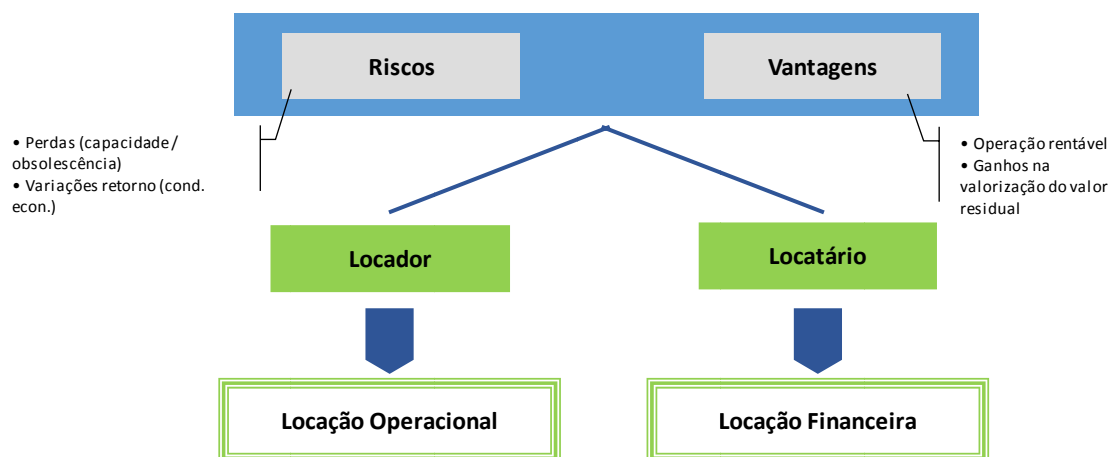
1.1 Esta Norma estabelece o tratamento contabilístico a aplicar às locações financeiras e operacionais:

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

1.2 Aplica-se a bens quer 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. Esquemáticamente, temos:

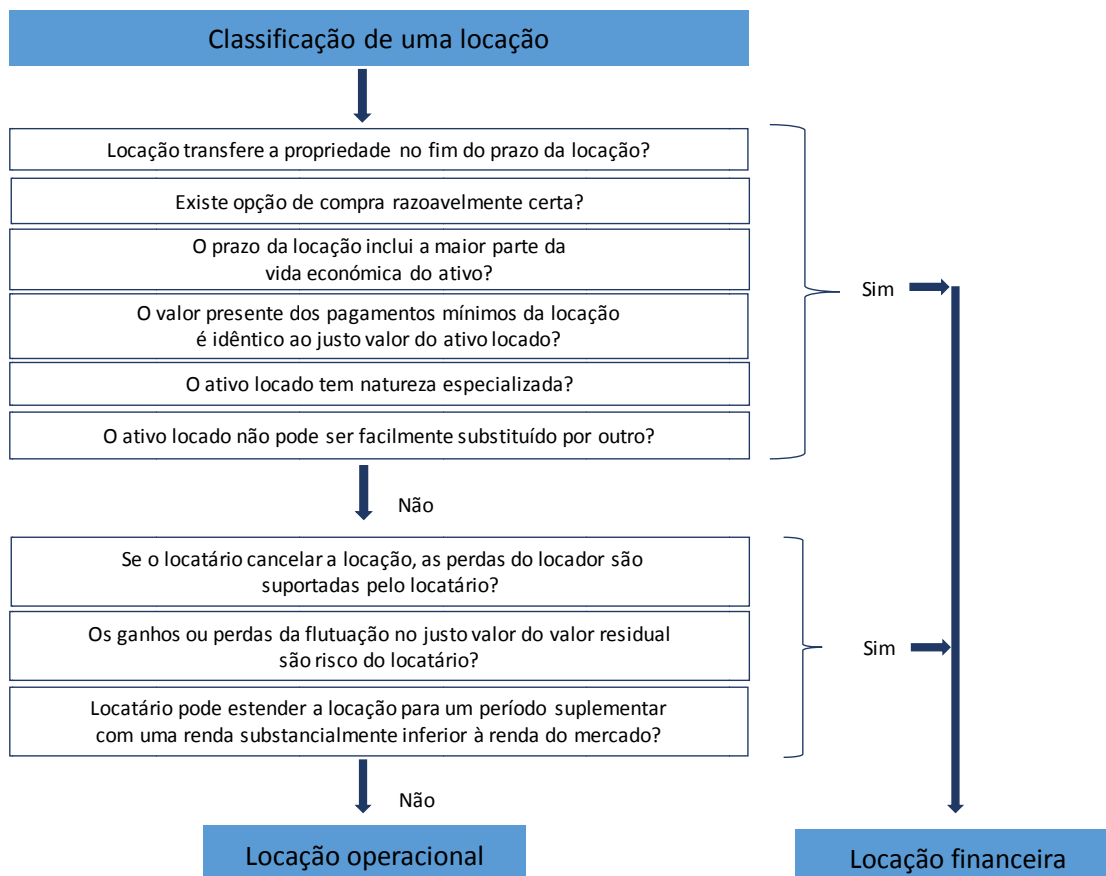


2.2 Isto é, se os riscos (que incluem a possibilidade de ocorrência de perdas por capacidade ociosa ou por obsolescência) e as vantagens (expectativa de potencial de serviço, rentabilidade e de ganhos na realização do bem) permanecerem no locador a locação é classificada como locação operacional. Se 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 de forma não exaustiva alguns fatores 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:

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 6 – Locações

Balanço	Demonstração dos Resultados
Redução do Passivo - Amortização da dívida	Gasto Financeiro - Juro
Redução do Ativo - Depreciação	Depreciação

- 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:

Balanço	Demonstração dos Resultados
Redução do Ativo - Renda recebida (componente de capital)	Rendimento Financeiro - Renda recebida (componente de juro)

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.

NCP 6 – Locações

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.
- 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 <u>não</u> 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)

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)

(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

NCP 6 – Locações

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

- 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:

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:

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
Renda nº 1	25135	Viaturas e outro material de transporte	7 884	
	69125	Viaturas e outro material de transporte	1 526	
	2812	Diferimentos – juros antecipados	1 090	
	68121	IVA suportado não dedutível	2 415	
	12X	Depósitos à ordem		12 915

$$1\,526 = 2\,615,65/360 \times 210$$

$$1\,090 = 2\,615,65/360 \times 150$$

$$12\,915 = 10\,500 \times 1,23$$

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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 = $12\,500/12 \times 7$ meses

$7\,292 = 12\,500/12 \times 7$

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

$1\,221 = 2\,093,56/360 \times 210$

$872 = 2\,093,56/360 \times 150$

$12\,915 = 10\,500 \times 1,23$

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Imputação 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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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
Imputação 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
Imputação 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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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
Imputação 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
Pagamento do valor residual pelo exercício de opção de compra	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 do período os juros diferidos em 2021 correspondentes a cinco meses de 2022 e reconhecer as depreciações remanescentes.

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, até ao momento em que os ativos estão em condições de entrar em funcionamento.
- 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.

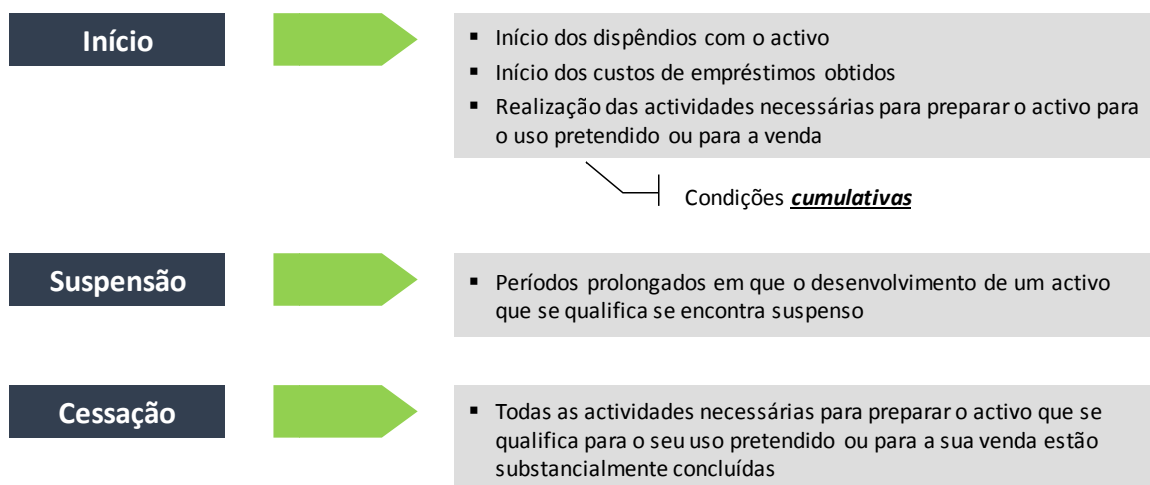
3. Capitalização

- 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 de juros dos financiamentos obtidos	48 000	60 000	33 750
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

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

NCP 7 – Custos de Empréstimos Obtidos

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
<u>20X7 (11 meses)</u>		
$48\,000 \times (500\,000 / 850\,000) \times 11/12 = 25\,882$	73,33%	18.979
<u>20X8 (12 meses)</u>		
$60\,000 \times (650\,000 / 900\,000) \times 12/12 = 43\,333$	73,33%	31.776
<u>20X9 (6 meses)</u>		
$33\,750 \times (350\,000 / 500\,000) \times 6/12 = 11\,813$	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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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 atuais 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.

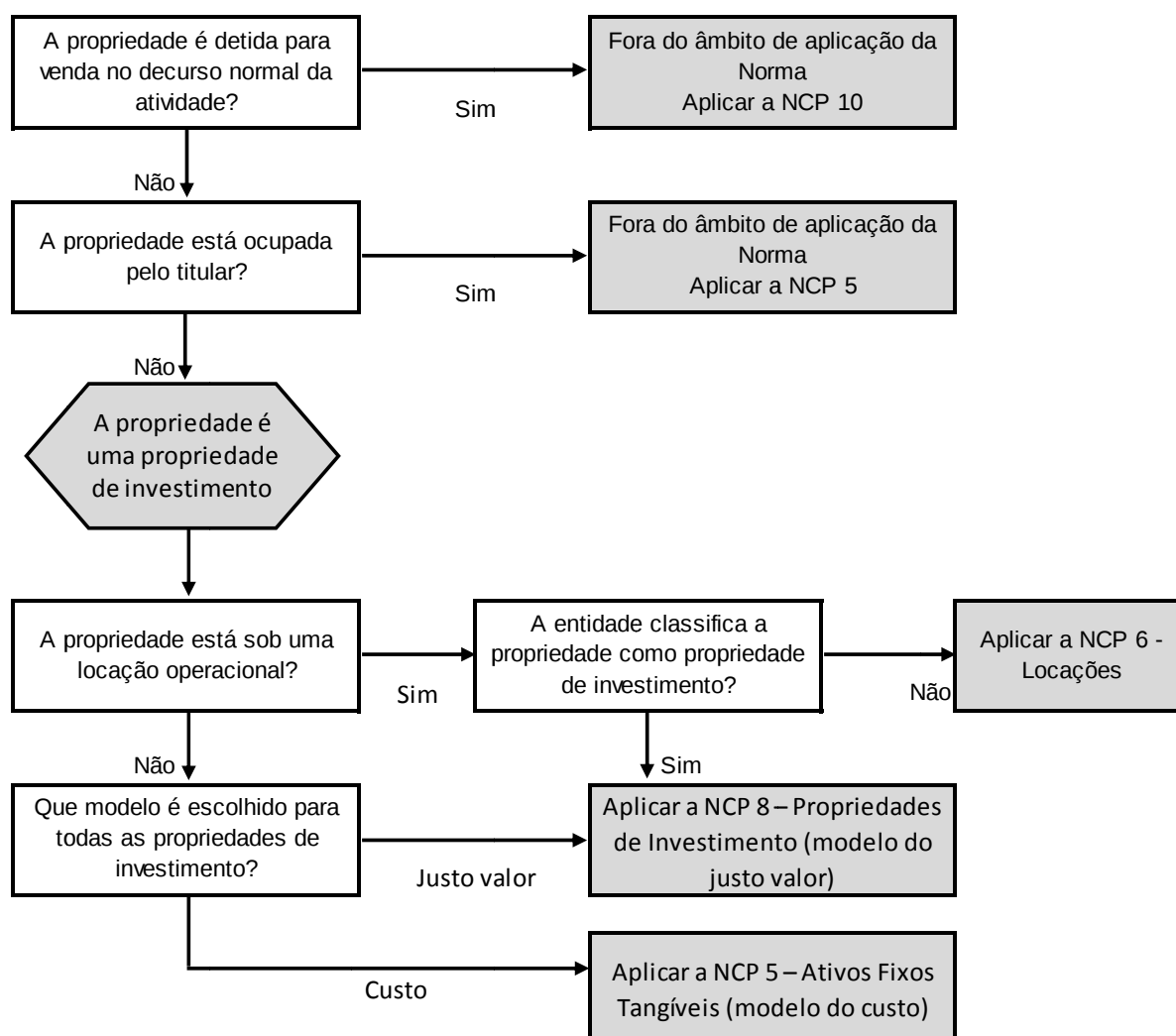
2.8 Noutros casos, uma entidade presta serviços acessórios aos ocupantes da propriedade que detém. Uma entidade trata tal propriedade como propriedade de investimento se os serviços forem um componente insignificante do acordo integral. Um exemplo é quando uma entidade possui um edifício de escritórios 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



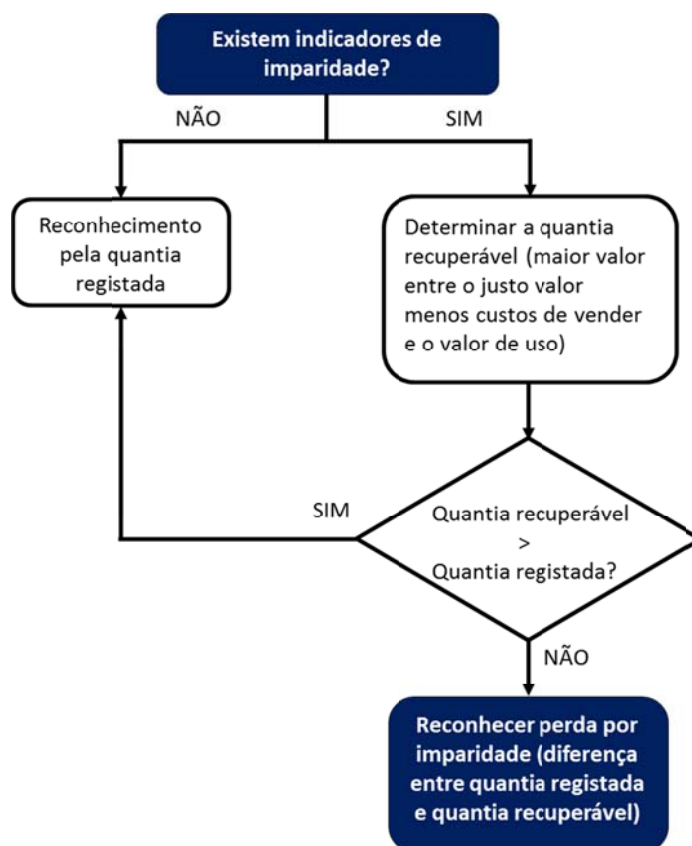
NCP 9 – Imparidade de Ativos

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. Esquemáticamente podemos representar este processo como segue:



Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 9 – Imparidade de Ativos

- 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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 9 – Imparidade de Ativos

- 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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 9 – Imparidade de Ativos

- 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 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 aquele não é determinável, a menos se indicado de outra forma. Assim, a quantia recuperável de serviço do ativo é igual

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 9 – Imparidade de Ativos

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.

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

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 utilizada 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.

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

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

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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 9 – Imparidade de Ativos

lineares durante esse período. Em 2014, a utilização da aplicação teve um declínio para 15% face 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.

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

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

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 expectativas 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.

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)	<u>4 000 000</u>
Quantia escriturada, 2014	<u>6 000 000</u>
Custo de reposição	4 800 000
Depreciação acumulada, 2014 (Custo de reposição x 20 / 50)	<u>1 920 000</u>
Quantia recuperável de serviço	<u>2 880 000</u>

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 9 – Imparidade de Ativos

Perda por imparidade	3 120 000
----------------------	-----------

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

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 expectativas 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.

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

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 desocupado 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.

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:

NCP 9 – Imparidade de Ativos

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

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

Introdução

Em 1998, o Ministério da Economia comprou um edifício administrativo com 15 pisos que custou 45.000.000 de euros. A vida útil estimada do edifício é 50 anos. Em 2014, um regulamento europeu sobre segurança exige que os três últimos pisos devem ficar desocupados. 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.

Avaliação da imparidade

O indicador de imparidade é a alteração do uso de 15 para 12 pisos. Esta redução 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)	<u>14 400 000</u>
Quantia escriturada, 2014	<u>30 600 000</u>
Custo de reposição (de um edifício similar)	55 000 000
Depreciação acumulada, 2014 (Custo de reposição x 16 / 50)	<u>17 600 000</u>
Custo de reposição depreciado antes do ajustamento pelas unidades de serviço remanescentes	<u>37 400 000</u>
Valor de uso do edifício depois da entrada em vigor da regulamentação (custo de reposição depreciado x 12 / 15)	<u>29 920 000</u>
Justo valor menos custos de vender	<u>25 000 000</u>
Quantia recuperável de serviço (maior entre os dois últimos)	<u>29 920 000</u>

NCP 9 – Imparidade de Ativos

Perda por imparidade	680 000
----------------------	---------

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

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.

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

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.

NCP 9 – Imparidade de Ativos

- 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 a uma unidade que produz um único artigo

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.

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

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.

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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 9 – Imparidade de Ativos

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

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.

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

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.

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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 9 – Imparidade de Ativos

- (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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 9 – Imparidade de Ativos

- 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 $[(50 \times 0,1)+(250 \times 0,3)+(100 \times 0,6)]$. 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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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	<u>121,1</u>

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	<u>(50,0)</u>
Quantia escriturada	200,0
Quantia recuperável	<u>121,1</u>
Perda por imparidade	<u>(78,9)</u>

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 7625	Perdas por imparidade acumuladas Reversão de perdas por imparidade – Ativos fixos tangíveis	61,6	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

NCP 9 – Imparidade de Ativos

euros de tal forma que a quantia escriturada do aparelho de ressonância magnética naquela data era de 2.000 euros.

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

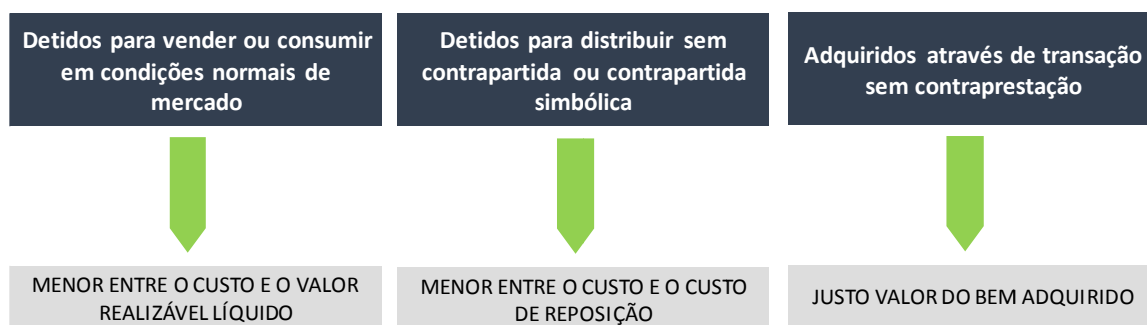
- 1.1 Esta Norma estabelece o tratamento contabilístico dos inventários e proporciona orientação sobre a determinação do custo dos inventários e suas fórmulas de custeio e sobre as reduções para o seu valor realizável líquido.

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

NCP 10 – Inventários

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:

Venda ou prestação de serviço com contraprestação		O gasto dos inventários deve ser reconhecido no momento do reconhecimento do respetivo rendimento
Distribuição, troca ou prestação de serviço sem contraprestação		O gasto dos inventários deve ser reconhecido no momento da distribuição, troca ou prestação de serviços
Abates, reduções para valor realizável líquido e imparidades		O gasto deve ser reconhecido no momento em que se verifica a perda por qualquer das circunstâncias referidas
Reversão de reduções para valor realizável líquido e imparidades		A reversão não deve ser reconhecida como rendimento, mas sim como uma dedução à quantia de inventários reconhecida como gasto no período

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):

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

MANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 10 – Inventários

Movimentos	Entradas			Saídas			Inventário		
	Quantidade	Custo unitário	Custo total	Quantidade	Custo unitário	Custo total	Quantidade	Custo unitário	Custo total
Existências iniciais 01/06/N							1.300	10	13.000
Saída para consumo de 300 unidades em 04/06/N				(300)	10	(3.000)	1.000	10	10.000
Compra de 1.000 unidades em 11/06/N	1.000	12	12.000				2.000	11	22.000
Saída para consumo de 500 unidades em 18/06/N				(500)	11	(5.500)	1.500	11	16.500
Abate de 50 unidades decorrente de contagens físicas em 30/06/N				(50)	11	(550)	1.450	11	15.950
Existências finais 30/06/N							1.450	11	15.950

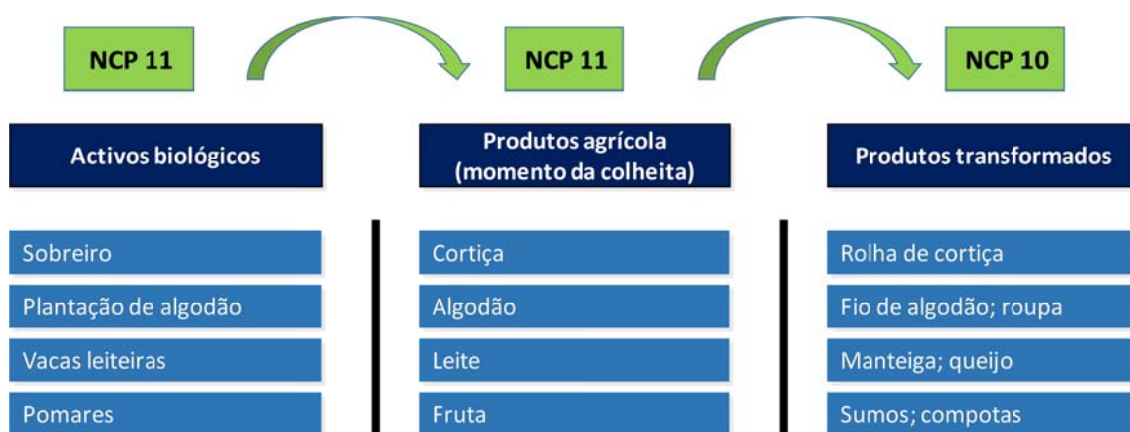
Em termos contabilísticos, esta evolução corresponderia aos seguintes registos:

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 ou potencial de serviço associados ao ativo; e
- O justo valor ou o custo do ativo podem ser mensurados com fiabilidade.

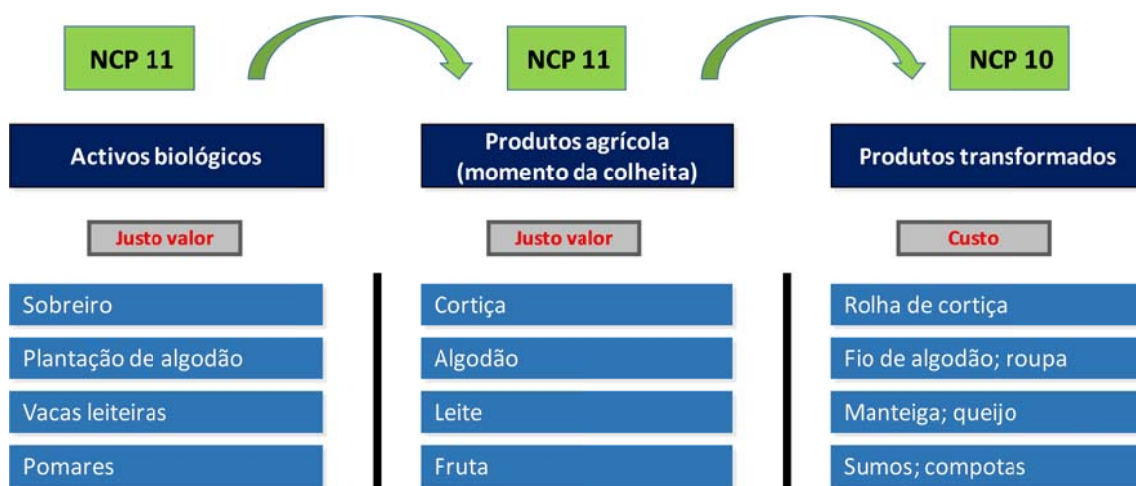
2.2 Estas condições são cumulativas pelo que bastará uma delas não se verificar para que não se possa fazer o reconhecimento como ativo. O controlo do ativo pode ser verificado, por exemplo, pela detenção da propriedade. Por sua vez, a avaliação dos prováveis benefícios económicos que fluirão do ativo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



NCP 11 – Agricultura

- 3.4 Quando, em situações extraordinárias, não estiverem disponíveis preços de mercado e as alternativas para determinar o justo valor não se mostrarem fiáveis, então a mensuração 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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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 da entidade contratada 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. Quando 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

NCP 12 – Contratos de Construção

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:

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 12 – Contratos de Construção

As quantias de rendimento, gastos e resultados reconhecidos na demonstração de resultados em cada um dos três anos são as seguintes:

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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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 subseqüentes 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 manter 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 da quantia faturada 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:

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 13 – Rendimento de Transações com Contraprestação

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
1 – Reconhecimento do direito às propinas decorrente da inscrição dos alunos	214	Utentes	1 500 000	
	28231	Rendimentos a reconhecer - propinas		1 500 000
2 – Reconhecimento do pagamento da primeira prestação	12X	Depósitos à ordem	750 000	
	214	Utentes		750 000
3 – Reconhecimento do rendimento do ano N – periodização dos meses de setembro a dezembro	28231	Rendimentos a reconhecer - propinas	500 000	
	7202	Prestações de serviços de educação - propinas		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:

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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	Cientes conta corrente	100 000	
	72	Prestações de serviços		100 000
2 – Pelo reconhecimento do rendimento não faturado	2721	Devedores por	100 000	
	72	acréscimos de rendimentos 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. 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 pela mesma quantia, 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
Acréscimo rendimento estimado 31/12/N	2720	Impostos e taxas imputados ao período	10.000.000	
	70105	Imposto Municipal sobre Imóveis		10.000.000
Liquidação IMI N+1	2131	Contribuintes – Impostos diretos	9.500.000	
	2720	Impostos e taxas imputados ao período		9.500.000
Anulação do acréscimo de rendimento e correção da estimativa	2720	Impostos e taxas imputados ao período		500.000
	561	Resultados transitados – de períodos anteriores	500.000	
Recebimento	122	Depósitos bancários à ordem	9.000.000	
	2131	Contribuintes – Impostos diretos		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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

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 da quantia 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), 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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

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.

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
1 – Reconhecimento da subvenção atribuída	201	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis obtidos	10 000 000	
	75	Transferências e subsídios correntes obtidos		10 000 000
2 – Registo do recebimento da subvenção	12X	Depósitos à ordem	10 000 000	
	201	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis obtidos		10 000 000

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

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 (acrécimo) 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	Terrenos e recursos naturais	12 000 000	
	5942	Doações obtidas – Em outros ativos		12 000 000

A entidade pública cedente desreconhece o ativo transferido por contrapartida de um 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	Terrenos e recursos naturais		12 000 000
	68822	Donativos – Em outros ativos	12 000 000	

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;

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

- 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.

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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

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 transf. 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 transf. e subsídios não reembolsáveis recebidos	20 000 000	20 000 000
3 – Reconhecimento do recebimento da segunda tranche da Escola A	132X 201X	Depósitos consignados Devedores por transf. 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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
4 – Reconhecimento do pagamento da segunda tranche da Escola B	12X	Depósitos à ordem		6 000 000
	202X	Credores por transferência e subsídios não reembolsáveis concedidos	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	Depósitos consignados	6 000 000	
	201X	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis recebidos		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	Depósitos à ordem		6 000 000
	202X	Credores por transferência e subsídios não reembolsáveis concedidos	6 000 000	
6 – Reconhecimento do pagamento da tranche final da Escola A	12X	Depósitos à ordem		10 000 000
	202X	Credores por transferência e subsídios não reembolsáveis concedidos	10 000 000	
7 – Reconhecimento do gasto dado o cumprimento da condição relativa à Escola A	2811X	Gastos a reconhecer - Transferências e subsídios concedidos com condições		20 000 000
	604	Transferências e subsídios concedidos – Transferências de capital concedidas - Administração Central – outras entidades – Universidade ABC	20 000 000	

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

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 a essa escola, pelo que a universidade desreconhece um passivo por essa quantia e reconhece um acréscimo no património líquido pela mesma quantia. 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	Depósitos consignados	6 000 000	
	201X	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis recebidos		6 000 000
6 – Reconhecimento do recebimento da tranche final da Escola A	132X	Depósitos consignados	10 000 000	
	201X	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis recebidos		10 000 000
7 – Reconhecimento do rendimento dado o cumprimento da condição relativa à Escola A	2822X	Rendimentos a reconhecer - Transferências e subsídios de capital obtidos com condições	20 000 000	
	5931X	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciáveis		20 000 000

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 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.

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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

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

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 por essa quantia e reconhece um acréscimo no património líquido pela mesma quantia. 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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
9 – Reconhecimento do recebimento da tranche final da Escola B	132X	Depósitos consignados	10.000.000	10.000.000
	201X	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis recebidos		
10 – Reconhecimento do cumprimento da condição relativa à Escola B	2822X	Rendimentos a reconhecer - Transferências e subsídios de capital obtidos com condições	20.000.000	20.000.000
	5931X	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciables		
11 – Reconhecimento do incumprimento da condição resultante da decisão de não construir a Escola E	2822X	Rendimentos a reconhecer - Transferências e subsídios de capital obtidos com condições	20.000.000	16.000.000
	201X	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis recebidos		
	206X	Credores por devoluções de transferências		
12 – Reconhecimento da devolução ao Departamento de Infraestruturas da tranche recebida relativa à Escola E	206X	Credores por devoluções de transferências	4.000.000	4.000.000
	132X	Depósitos consignados		

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	Depósitos à ordem		10.000.000
	202X	Credores por transferência e subsídios não reembolsáveis concedidos	10.000.000	
14 – Reconhecimento do cumprimento da condição relativa à Escola C	2811X	Gastos a reconhecer - Transferências e subsídios concedidos com condições		20.000.000
	604	Transferências e subsídios concedidos – Transferências de capital concedidas	20.000.000	

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

Com a conclusão da Escola C cumpre-se a condição relativa à parte da subvenção destinada a essa escola, pelo que a universidade desreconhece um passivo por essa quantia e reconhece um acréscimo no património líquido pela mesma quantia. 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	Depósitos consignados	10.000.000	10.000.000
	201X	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis recebidos		
14 – Reconhecimento do cumprimento da condição relativa à Escola C.	2822X	Rendimentos a reconhecer - Transferências e subsídios de capital obtidos com condições	20.000.000	20.000.000
	5931X	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciables		

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 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
15 – Reconhecimento do pagamento da tranche final da Escola D	12X	Depósitos à ordem	10.000.000	10.000.000
	202X	Credores por transferência e subsídios não reembolsáveis concedidos		
16 – Reconhecimento do cumprimento da condição relativa à Escola D	2811X	Gastos a reconhecer - Transferências e subsídios concedidos com condições	20.000.000	20.000.000
	604	Transferências e subsídios concedidos – Transferências de capital concedidas		

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 por essa quantia e reconhece um acréscimo no património líquido pela mesma quantia. Pelo recebimento da tranche final da Escolas D, a universidade também reconhece o respetivo recebimento.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
15 – Reconhecimento do recebimento da tranche final da Escola D.	132X	Depósitos consignados	10.000.000	10.000.000
	201X	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis recebidos		
16 – Reconhecimento do cumprimento da condição relativa à Escola D	2822X	Rendimentos a reconhecer - Transferências e subsídios de capital obtidos com condições	20.000.000	20.000.000
	5931X	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciables		

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).

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
1 – Reconhecimento da depreciação anual da Escola A	642	Gastos de depreciação e de amortização – Ativos fixos tangíveis – Escola A	480.000	480.000
	438	Depreciações acumuladas – Escola A		
2 – Reconhecimento do subsídio de investimento imputável ao exercício económico – Escola A	5931X	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciables	400.000	400.000
	7883	Imputação de subsídios e transferências para investimentos – Escola A		

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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
1 – Reconhecimento da depreciação anual da Escola A	642	Gastos de depreciação e de amortização – Ativos fixos tangíveis – Escola A	480.000	
	438	Depreciações acumuladas – Escola A		480.000
2 – Reconhecimento do subsídio de investimento imputável ao exercício económico – Escola A	5931X	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciables	400.000	
	7883	Imputação de subsídios e transferências para investimentos – Escola A		400.000
3 – Reconhecimento da depreciação anual da Escola B	642	Gastos de depreciação e de amortização – Ativos fixos tangíveis – Escola B	480.000	
	438	Depreciações acumuladas – Escola B		480.000
4 – Reconhecimento do subsídio de investimento imputável ao exercício económico – Escola B	5931X	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciables	400.000	
	7883	Imputação de subsídios e transferências para investimentos – Escola B		400.000

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	Gastos de depreciação e de amortização – Ativos fixos tangíveis – Escola A	480.000	
	438	Depreciações acumuladas – Escola A		480.000
2 – Reconhecimento do subsídio de investimento imputável ao exercício económico – Escola A	5931X	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciables	400.000	
	7883	Imputação de subsídios e transferências para investimentos – Escola A		400.000
3 – Reconhecimento da depreciação anual da Escola B	642	Gastos de depreciação e de amortização – Ativos fixos tangíveis – Escola B	480.000	
	438	Depreciações acumuladas – Escola B		480.000
4 – Reconhecimento do subsídio de investimento imputável ao exercício económico – Escola B	5931X	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciables	400.000	
	7883	Imputação de subsídios e transferências para investimentos – Escola B		400.000

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
5 – Reconhecimento da depreciação anual da Escola C	642	Gastos de depreciação e de amortização – Ativos fixos tangíveis – Escola C	480.000	
	438	Depreciações acumuladas – Escola C		480.000
6 – Reconhecimento do subsídio de investimento imputável ao exercício económico – Escola C	5931X	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciables	400.000	
	7883	Imputação de subsídios e transferências para investimentos – Escola C		400.000

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	Gastos de depreciação e de amortização – Ativos fixos tangíveis – Escola A	480.000	
	438	Depreciações acumuladas – Escola A		480.000
2 – Reconhecimento do subsídio de investimento imputável ao exercício económico – Escola A	5931X	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciables	400.000	
	7883	Imputação de subsídios e transferências para investimentos – Escola A		400.000
3 – Reconhecimento da depreciação anual da Escola B	642	Gastos de depreciação e de amortização – Ativos fixos tangíveis – Escola B	480.000	
	438	Depreciações acumuladas – Escola B		480.000
4 – Reconhecimento do subsídio de investimento imputável ao exercício económico – Escola B	5931X	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciables	400.000	
	7883	Imputação de subsídios e transferências para investimentos – Escola B		400.000
5 – Reconhecimento da depreciação anual da Escola C	642	Gastos de depreciação e de amortização – Ativos fixos tangíveis – Escola C	480.000	
	438	Depreciações acumuladas – Escola C		480.000
6 – Reconhecimento do subsídio de investimento imputável ao exercício económico – Escola C	5931X	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciables	400.000	
	7883	Imputação de subsídios e transferências para investimentos – Escola C		400.000

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
7 – Reconhecimento da depreciação anual da Escola D	642	Gastos de depreciação e de amortização – Ativos fixos tangíveis – Escola D	480.000	
	438	Depreciações acumuladas – Escola D		480.000
8 – Reconhecimento do subsídio de investimento imputável ao exercício económico – Escola D	5931X	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciables	400.000	
	7883	Imputação de subsídios e transferências para investimentos – Escola D		400.000

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 (acrécimo) no património líquido nas demonstrações financeiras desse período.

Operação	Conta	Designação da conta	Débito	Crédito
1 – Desreconhecimento do passivo relativo à dívida perdoada	2042X	Credores por subsídios reembolsáveis – de médio e longo prazo	100.000.000	
	5931	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciables		100.000.000

O valor agora contabilizado na conta 5931, deverá posteriormente ser debitado numa base sistemática, em contrapartida da conta 7883 – Imputação de subsídios e transferências para investimentos, à medida que forem contabilizadas as depreciações dos ativos financiados com o subsídio, e na respetiva proporção.

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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

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.

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 70444	Utentes – multas e outras penalidades Coimas e penalidades por contraordenações	500.000	500.000
2 – Recebimento do valor da multa	12X 2141	Depósitos à ordem Utentes – multas e outras penalidades	500.000	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

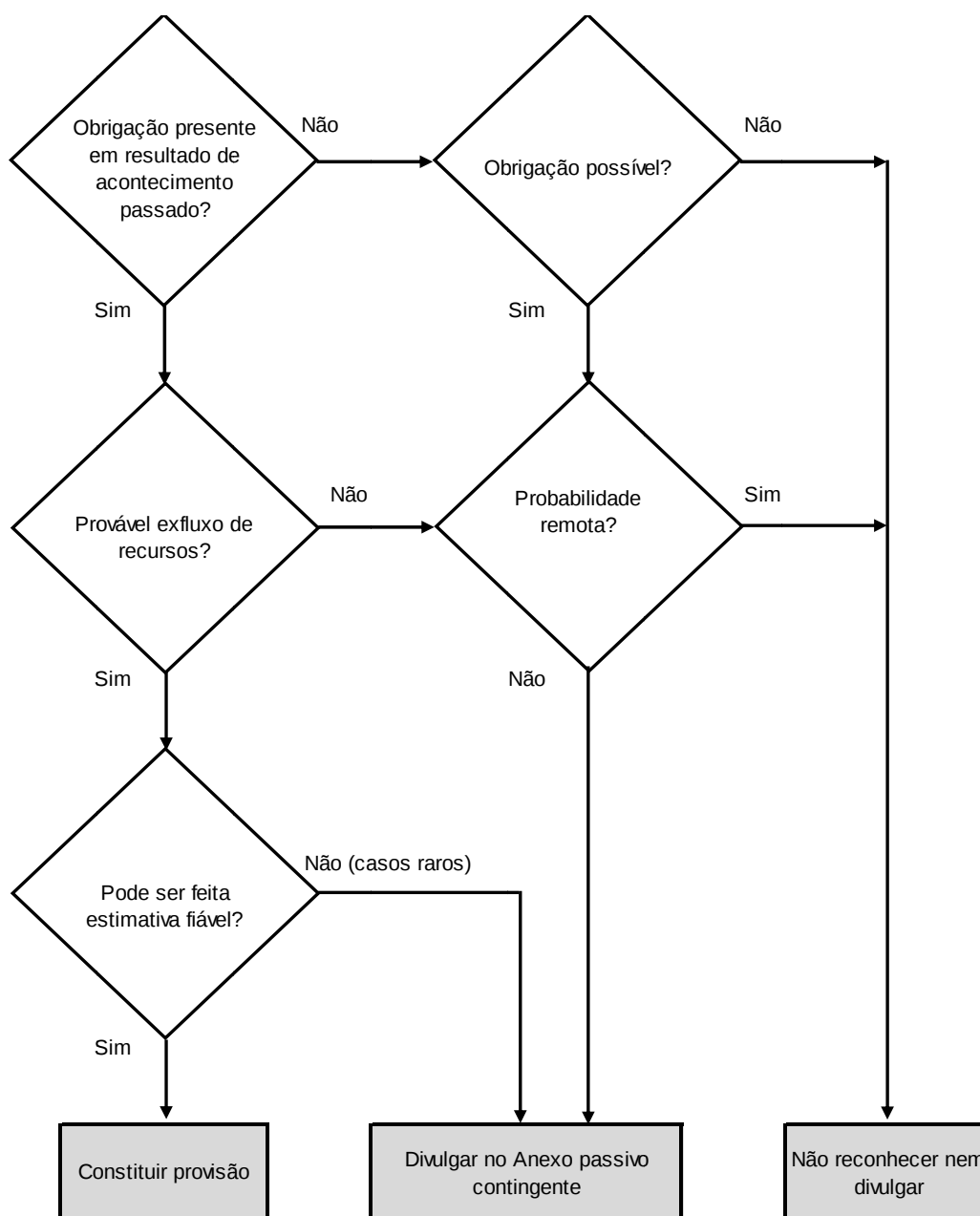
- 2.4 Por sua vez, os ativos contingentes são direitos possíveis que não devem ser reconhecidos como ativos porque a sua existência depende da ocorrência ou não ocorrência de futuros acontecimentos que não estão totalmente sob controlo da entidade.
- 2.5 O quadro seguinte ilustra as circunstâncias em 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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

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:

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

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: Avals 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:

- 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.

NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

- 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%.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

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.

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 29x	Provisões do período Provisões	1 135	1 135

Ano 1

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Diferença valor presente	691 29x	Juros suportados Provisões	136	136

⋮

Ano 5

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Diferença valor presente	691 29x	Juros suportados Provisões	214	214

No final do ano 5, a provisão acumulada teria o valor de 2.000 euros, que é o valor a pagar nessa data.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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. 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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 16 – Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

seria registada uma perda cambial de 16.667 euros na demonstração dos resultados do período. O custo do ativo mantém-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 para a 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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 16 – Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

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.

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	<u>15 000</u>	<u>8 824</u>
Resultados do período	<u>10 000</u>	<u>5 882</u>

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	<u>1 500</u>	<u>2 000</u>	<u>1 000</u>	<u>1 000</u>
Total do ativo	<u>37 500</u>	<u>43 600</u>	<u>25 000</u>	<u>21 800</u>
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)	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>(900)</u>	<u>(4 382)</u>
Total do património líquido	<u>15 600</u>	<u>25 600</u>	<u>10 400</u>	<u>12 800</u>
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	<u>3 400</u>	<u>3 000</u>	<u>2 267</u>	<u>1 500</u>
Total do passivo	<u>4 530</u>	<u>18 000</u>	<u>14 600</u>	<u>9 000</u>
Total do património líquido e passivo	<u>37 500</u>	<u>43 600</u>	<u>25 000</u>	<u>21 800</u>

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 16 – Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

*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)	<u>7 800</u>
	<u>2 600</u>
Diferença nos resultados	
- à taxa de câmbio média (10.000/1,7)	5 882
- à taxa de câmbio de fecho (10.000/2)	<u>5 000</u>
	<u>882</u>
Efeito total	<u><u>3.482</u></u>

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.

NCP 16 – Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

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.

- 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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 17 – Acontecimentos Após a Data de Relato

1. Introdução

1.1 Esta Norma estabelece:

- Em que circunstâncias uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras relativamente a acontecimentos após a data de relato; e
- Que divulgações uma entidade deve fazer acerca da data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e acerca de acontecimentos após a data de relato.

1.2 Em termos de abordagem, a Norma especifica um conjunto de acontecimentos (favoráveis ou desfavoráveis à entidade) que podem ocorrer entre a data de relato e a data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão. A data de relato é o último dia do período de relato ao qual se referem as demonstrações financeiras. A data de autorização para emissão é a data em que as demonstrações financeiras foram aprovadas pelo órgão com autoridade para finalizar essas demonstrações financeiras e responsabilidade pela respetiva prestação de contas.

1.3 Estes acontecimentos classificam-se em ajustáveis e não ajustáveis:

- Acontecimentos ajustáveis são os que proporcionam evidência de condições que já existiam à data de relato.
- Acontecimentos não ajustáveis são os que são indicativos de condições que só surgiram após a data de relato.

1.4 Os acontecimentos ajustáveis dão lugar a ajustamentos nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras, isto é, têm reflexo contabilístico no período de relato; os acontecimentos não ajustáveis não têm qualquer ajustamento contabilístico no período de relato (sem prejuízo de poderem ser divulgados nas notas anexas, quando apropriado, e de terem efeito contabilístico no período seguinte).

2. Acontecimentos após a data de relato que dão lugar a ajustamentos

2.1 Exemplos de situações que proporcionam evidência de condições que já existiam à data de relato:

2.1.1 A resolução após a data de relato de uma ação judicial que confirma que a entidade tinha uma obrigação presente à data de relato. A entidade ajusta qualquer provisão anteriormente reconhecida relativa a essa ação judicial, ou reconhece uma provisão caso não existisse, nos termos da NCP 15 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Neste caso a entidade não deve limitar-se a divulgar um passivo contingente porque a resolução proporciona evidência adicional que deve ser considerada nos termos da referida NCP 15.

2.1.2 A obtenção de informação após a data de relato indicando que um ativo estava em imparidade à data de relato, ou que a quantia de uma perda por imparidade anteriormente reconhecida desse ativo necessita de ser ajustada. Por exemplo:

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 17 – Acontecimentos Após a Data de Relato

- A falência de um devedor que ocorre após a data de relato geralmente confirma que já existia à data de relato uma perda numa conta a receber, e que a entidade necessita de ajustar a quantia escriturada da conta a receber;
 - A venda de inventários após a data de relato pode proporcionar evidência acerca do seu valor realizável líquido à data de relato.
- 2.1.3 A determinação, após a data de relato, do custo de ativos adquiridos, ou do rendimento de ativos vendidos antes da data de relato.
- 2.1.4 A determinação, após a data de relato, da quantia de rendimento cobrado durante o período de relato para ser partilhado com outras entidades segundo um acordo de partilha de rendimento em vigor durante o período de relato.
- 2.1.5 A determinação, após a data de relato, de prémios de desempenho a pagar aos empregados se a entidade tiver uma obrigação presente, legal ou construtiva, à data de relato para fazer tal pagamento em consequência de acontecimentos antes dessa data.
- 2.1.6 A descoberta de fraudes ou erros que mostrem que as demonstrações financeiras estavam incorretas.
- 3. Acontecimentos após a data de relato que não dão lugar a ajustamentos**
- 3.1 Exemplos de situações que são indicativas de condições que só surgiram após a data de relato:
- 3.1.1 Quando uma entidade tenha adotado uma política de revalorizar regularmente propriedades para o justo valor, se ocorrer um declínio no justo valor das propriedades entre a data de relato e a data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão. A queda no justo valor geralmente não se relaciona com a condição da propriedade à data de relato, refletindo antes circunstâncias que surgiram após essa data. Assim, apesar de adotar uma política de revalorização regular, uma entidade não ajusta as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras relativas a essas propriedades.
- 3.1.2 Quando uma entidade que tenha a seu cargo programas de apoio à comunidade decidir, após a data de relato, mas antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, proporcionar benefícios adicionais direta ou indiretamente aos beneficiários desses programas. A entidade não ajusta os gastos reconhecidos nas suas demonstrações financeiras no período de relato corrente, podendo, contudo, esses benefícios adicionais satisfazer as condições de divulgação como acontecimentos que não dão lugar a ajustamentos.
- 3.1.3 Se uma entidade declarar dividendos ou distribuições similares após a data de relato, não deve reconhecer essas distribuições como um passivo na data de relato.
- 4. Considerações sobre a continuidade**
- 4.1 Esta Norma também chama a atenção que, quando o pressuposto de continuidade não se verificar é necessário determinar o impacto da não continuidade nas demonstrações financeiras, particularmente a alteração nas circunstâncias que justifica a criação de passivos

NCP 17 – Acontecimentos Após a Data de Relato

adicionais ou põe em causa cláusulas em contratos de dívida que conduzem à reclassificação de determinadas dívidas como passivo corrente.

5. Análise prática

5.1 Introdução

A entidade pública ABC concluiu as suas demonstrações financeiras de 20X7 no dia 2 de fevereiro de 20X8, as quais foram aprovadas pelo órgão de gestão em reunião de 20 de março de 20X8. Analisando os eventos verificados após a data de relato, constatou-se o seguinte:

- (a) Um cliente que tinha uma dívida no valor de 20.000 euros, declarou falência no final de janeiro sem que a entidade tivesse tido conhecimento da sua má situação financeira.
- (b) A entidade detém uma propriedade de investimento que está arrendada a um inquilino que foi declarado insolvente em janeiro, sendo que nesta altura o justo valor da propriedade decresceu 10.000 euros. O inquilino tinha em dívida 2 meses de renda no valor de 2.000 euros.
- (c) A entidade tomou conhecimento que devido ao aparecimento de um produto mais competitivo em finais de janeiro, o valor das mercadorias em armazém na data de relato está sobreavaliado em 3.000 euros.
- (d) A entidade foi condenada em tribunal a pagar uma indemnização no valor de 16.000 euros, para a qual não tinha sido constituída qualquer provisão.
- (e) A entidade foi condenada em tribunal a pagar uma indemnização no valor de 30.000 euros para a qual tinha sido constituída uma provisão no valor de 20.000 euros.
- (f) Em finais de janeiro houve um incêndio num dos laboratórios da entidade cujos prejuízos rondam 500.000 euros.
- (g) Em 28 de janeiro uma entidade participada comunicou que irá distribuir dividendos à entidade pública no valor de 200.000 euros.
- (h) O governo anunciou em 30 de janeiro que um dos serviços prestados pela entidade irá ser descontinuado e transferido para outra entidade pública. A continuidade da entidade que relata não está em causa.
- (i) A circularização de saldos aos fornecedores permitiu concluir que está por registar uma fatura de um fornecedor de mercadorias no valor de 123.000 euros, IVA dedutível incluído à taxa de 23%.
- (j) A entidade verificou que as taxas de câmbio entre o dólar e o euro se alteraram havendo uma dívida a fornecedores no valor de 100.000 USD registada ao câmbio de 1 EUR = 1,2 USD e a taxa em fevereiro de 20X8 é de 1 EUR = 1,1 USD.
- (k) A entidade decidiu em janeiro de 20X8 alargar o subsídio para compra de livros a mais famílias da comunidade prevendo-se um aumento de gastos de 10.000 euros.

NCP 17 – Acontecimentos Após a Data de Relato

5.2 Análise:

Para cada um destes acontecimentos há que proceder à identificação dos acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos nas contas de 20X7 bem como as divulgações a fazer no anexo de acontecimentos significativos que não dão lugar a ajustamentos.

5.3 Caracterização dos acontecimentos e contabilização

- (a) Trata-se de um acontecimento ajustável, pois o mais provável é que o cliente já estaria em sérias dificuldades financeiras em 31 de dezembro, isto é, a condição já existia. Haverá que proceder aos seguintes registos:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela transferência para clientes de cobrança duvidosa	217	Clientes de cobrança duvidosa	20.000	
	2111	Clientes c/c		20.000
Pela perda por imparidade	6511	Perdas por imparidade – clientes	20.000	
	219	Perdas por imparidade acumuladas – clientes		20.000

- (b) A insolvência de um inquilino de uma propriedade de investimento não é geralmente um acontecimento associado ao justo valor da propriedade de investimento, porque a propriedade pode ser arrendada a outro inquilino pelo mesmo valor de mercado. Assim, no que respeita ao justo valor da propriedade trata-se de um acontecimento não ajustável dado que a condição (diminuição do justo valor da propriedade) não existia no final do ano. Já no que se refere ao valor em dívida do inquilino este terá de ser ajustado para refletir as perdas por imparidade esperadas, e que provavelmente já seriam conhecidas no final do ano, como se exemplifica abaixo:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela perda por imparidade	6512	Perdas por imparidade – Outros devedores	2.000	
	2199	Perdas por imparidade acumuladas – Outros devedores		2.000

- (c) Trata-se de um acontecimento ajustável dado que a informação obtida confirma que em 31 de dezembro já existia perda nos inventários:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela perda de valor dos inventários	652	Perdas por imparidade em inventários	3.000	
	329	Mercadorias – Perdas por imparidade acumuladas		3.000

- (d) Trata-se de um acontecimento ajustável dado que em 31 de dezembro já existia uma obrigação presente sendo necessário reconhecer o passivo através de uma provisão:

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 17 – Acontecimentos Após a Data de Relato

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela constituição da Provisão para processos judiciais em curso	673	Provisões do período – Processos judiciais em curso	16.000	
	293	Provisões – Processos judiciais em curso		16.000

- (e) Trata-se de um acontecimento ajustável como no caso anterior com a diferença de que já havia uma provisão constituída pelo que deve ser feito o ajustamento (reforço da provisão) para a quantia final entretanto conhecida:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reforço da Provisão para processos judiciais em curso	673	Provisões do período – Processos judiciais em curso	10.000	
	293	Provisões – Processos judiciais em curso		10.000

- (f) Trata-se de um acontecimento não ajustável dado que o incêndio ocorreu após a data do balanço, mas deve ser divulgado no anexo dado que o valor é considerado material.
- (g) Trata-se de um acontecimento não ajustável pois a declaração do direito aos dividendos só ocorre no exercício seguinte ao das contas. Contudo, se considerado material, os dividendos ou distribuições similares são divulgados nas notas do anexo.
- (h) Trata-se de um acontecimento não ajustável e não há passivos a reconhecer decorrentes desta decisão que devessem ser reconhecidos à data de relato. Deve, contudo, ser feita a divulgação apropriada sobre a descontinuação dos serviços.
- (i) Trata-se de um acontecimento ajustável dado que a condição relativa à existência da dívida ao fornecedor e o valor do IVA já existiam no final do ano. Os ajustamentos a fazer seriam:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela Fatura do fornecedor	311	Compras de mercadorias	100.000	
	2432x	IVA dedutível	23.000	
	221	Fornecedores c/c		123.000
Pela transferência para a conta de mercadorias	32	Mercadorias	100.000	
	311	Compras de mercadorias		100.000

- (j) Trata-se de um acontecimento não ajustável dado que os saldos em divisas devem ser reconhecidos à taxa de câmbio da data de relato. Eventuais variações nos câmbios serão registadas nas datas de relato seguintes ou nas datas de regularização dos saldos.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 17 – Acontecimentos Após a Data de Relato

- (k) Este acontecimento não dá lugar a ajustamento, não devendo haver qualquer ajustamento nos gastos. Mas pode ser divulgado no anexo o valor de benefícios adicionais proporcionados, se materialmente relevantes.

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

1. Introdução

- 1.1 Esta Norma visa proporcionar orientações para a contabilização e relato de instrumentos financeiros em geral, abordando igualmente situações associadas à contabilidade de cobertura.
- 1.2 O conceito de instrumento financeiro é mais abrangente do que o conceito geralmente utilizado nas administrações públicas, nomeadamente na contabilidade orçamental, e inclui, por exemplo, ativos e passivos financeiros que representem direitos da entidade (valores a receber de clientes e outros devedores) e obrigações da entidade (valores a pagar a fornecedores e outros credores), incluindo também instrumentos financeiros mais complexos como é o caso dos derivados, *swaps* ou contratos de opções e futuros.

2. Reconhecimento

- 2.1 Um instrumento financeiro resulta sempre de um contrato que faz relevar contabilisticamente um ativo financeiro numa das partes e um passivo financeiro ou instrumentos de capital próprio na outra. Um exemplo simples é um contrato de prestação de serviços: o fornecedor dos serviços, após execução e faturação, reconhece um ativo financeiro (uma conta a receber) e o adquirente dos serviços reconhece um passivo financeiro (uma conta a pagar), isto é, o primeiro tem um direito legal de receber, e o segundo uma obrigação legal de pagar, de acordo com os termos do contrato.
- 2.2 Os ativos a adquirir e os passivos a suportar como resultado de um compromisso firme de comprar ou vender bens ou serviços não são geralmente reconhecidos até que pelo menos uma das partes tenha agido segundo o contrato. Por exemplo, uma entidade que receba uma encomenda firme de um cliente geralmente não reconhece um ativo (e a entidade que faz a encomenda não reconhece um passivo) no momento do compromisso, mas, em vez disso, difere o reconhecimento até que os bens ou serviços encomendados tenham sido despachados, entregues ou prestados.
- 2.3 Um contrato a prazo que esteja no âmbito desta Norma é reconhecido como instrumento financeiro (ativo ou passivo) na data do compromisso, em vez da data em que a liquidação ocorrer. Quando a entidade se torna parte de um contrato a prazo, os justos valores do direito e da obrigação são muitas vezes iguais, de modo que o justo valor líquido do contrato a prazo é zero. Se o justo valor líquido do direito e da obrigação não for zero, o contrato é reconhecido como ativo ou passivo.
- 2.4 Os contratos de opção que estejam no âmbito desta Norma são reconhecidos como instrumento financeiro quando o detentor ou subscritor se tornar parte do contrato.
- 2.5 As transações futuras planeadas, independentemente de serem ou não prováveis, não são reconhecidas como instrumento financeiro porque a entidade não se tornou parte do contrato.

3. Mensuração

- 3.1 A Norma estabelece que a mensuração inicial (no reconhecimento) de um ativo financeiro ou um passivo financeiro seja feita ao justo valor. Por exemplo, num contrato de compra e venda de bens, o ativo financeiro da parte vendedora e o passivo financeiro da parte compradora serão geralmente mensurados pelo preço do contrato (que é o seu justo valor).

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

3.2 A Norma também estabelece que a mensuração subsequente dos instrumentos financeiros se faça usando dois modelos: o modelo do justo valor através de resultados e o modelo do custo amortizado. A aplicação de cada um destes modelos obedece ao seguinte:

- Os ativos financeiros devem ser mensurados usando o modelo do justo valor através de resultados (com as exceções previstas no parágrafo 11 da Norma), podendo ser usado também o modelo do custo amortizado (nas condições previstas no parágrafo 12 da Norma;
- Os passivos financeiros devem ser mensurados usando o modelo do custo amortizado, (exceto quando o passivo financeiro for detido para negociação caso em que deve ser mensurado pelo justo valor).

3.3 Justo valor através de resultados

3.3.1 O parágrafo 15 da Norma exemplifica categorias de instrumentos financeiros cuja mensuração subsequente é feita usando o modelo do justo valor através de resultados.

3.3.2 Uma dessas categorias é a dos investimentos em instrumentos de capital próprio (ativo financeiro da entidade que o detém) com cotações divulgadas publicamente conforme se ilustra no exemplo seguinte:

O Instituto de participações sociais do Estado adquiriu uma participação financeira num banco cotado correspondente a 10.000 ações a 2 euros por ação, tendo pago 200 euros de despesas de compra. O Instituto recebeu no período dividendos de 0,5 euros por ação. A cotação no final do período era de 1,4 euros por ação.

Nos termos do parágrafo 10 da Norma, os custos de transação que sejam diretamente atribuíveis à aquisição de um ativo financeiro ou à emissão de um passivo financeiro devem ser incluídos no custo de aquisição no caso dos ativos e passivos financeiros cuja mensuração subsequente não seja ao justo valor. Como neste caso a mensuração do ativo financeiro se faz ao justo valor, os custos de transação não são incluídos no custo de aquisição. Assim, o reconhecimento e mensuração inicial desta operação seria:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela aquisição das ações	1423	Instrumentos financeiros detidos para negociação	20.000	
	6227	Serviços bancários	200	
	12	Depósitos à ordem		20.200

O reconhecimento dos dividendos recebidos e a mensuração subsequente do ativo financeiro seria:

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

Pelo recebimento dos dividendos	12 792	Depósitos à ordem Dividendos obtidos	5.000	5.000
Pela valorização ao justo valor no final do período	662 1423	Perdas por reduções do justo valor Instrumentos financeiros detidos para negociação	6 000	6 000

A utilização da conta 1423 pressupõe que o objetivo da aquisição foi o da obtenção de rendimento e de valorização no curto prazo. Caso o objetivo fosse a detenção de um investimento estratégico, a conta a movimentar seria a 41 – Investimentos financeiros, classificando o investimento em entidades controladas, associadas ou outra, sendo também a sua mensuração subsequente ao justo valor.

3.4 Custo amortizado

- 3.4.1 O parágrafo 16 da Norma exemplifica categorias de instrumentos financeiros cuja mensuração subsequente é feita usando o modelo do custo amortizado.
- 3.4.2 O cálculo do custo amortizado de um ativo financeiro ou de um passivo financeiro é efetuado através do chamado método do juro efetivo o qual, por sua vez, utiliza uma taxa de juro (a taxa de juro efetiva) que pretende descontar exatamente os fluxos de caixa futuros estimados para a vida do instrumento, relativamente à quantia escriturada do ativo ou passivo financeiro.
- 3.4.3 O parágrafo 13 da Norma obriga ao uso do método do juro efetivo, exceto quanto a passivos financeiros classificados como detidos para negociação, os quais devem ser mensurados pelo justo valor com as alterações de justo valor reconhecidas nos resultados.
- 3.4.4 Exemplo de um passivo financeiro mensurado ao custo amortizado utilizando o método do juro efetivo:

Um hospital EPE contraiu um empréstimo bancário de 100 milhões de euros nas seguintes condições:

- taxa de juro nominal: 4% ao ano (pagos anualmente)
- prazo de reembolso: 5 anos
- despesas diretamente relacionadas com o financiamento: 250.000 euros de comissões bancárias e 15.000 euros de honorários de advogados.

Conforme se referiu no exemplo anterior, e nos termos do parágrafo 10 da Norma, os custos de transação que sejam diretamente atribuíveis à aquisição de um ativo financeiro ou à emissão de um passivo financeiro devem ser incluídos no custo de aquisição no caso dos ativos e passivos financeiros cuja mensuração subsequente não seja ao justo valor. Como neste caso a mensuração do passivo financeiro não se faz ao justo valor, os custos de transação são incluídos no custo de, ou seja, o custo de aquisição é $100.000.000 - 265.000 = 99.735.000$ euros.

A taxa de juro efetiva (TJE) apura-se como segue:

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

$$99.735.000 = 4.000.000/(1+TJE) + 4.000.000/(1+TJE)^2 + 4.000.000/(1+TJE)^3 + 4.000.000/(1+TJE)^4 + 104.000.000/(1+TJE)^5$$

Donde resulta uma TJE de 4,0596%.

A tabela seguinte proporciona informação acerca do custo amortizado, gasto de juros e fluxos de caixa em cada período de relato (em Euros):

Ano	Custo amortizado no início do ano (a)	Juros (b=a*4,0596%)	Fluxos de caixa (c)	Custo amortizado no final do ano (d=a+b-c)
20X1	99.735.000,00	4.048.867,92	4.000.000	99.783.868,92
20X2	99.783.867,92	4.050.851,78	4.000.000	99.834.719,70
20X3	99.834.719,70	4.052.916,16	4.000.000	99.887.635,86
20X4	99.887.635,86	4.055.064,37	4.000.000	99.942.700,23
20X5	99.942.700,23	4.057.299,77	104.000.000	0
		20.265.000,00		

Como se pode verificar a aplicação do método do juro efetivo faz distribuir o gasto total (juros e restantes encargos) pelos 5 anos do contrato.

Os registos contabilísticos a efetuar seriam:

Momento inicial

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo empréstimo obtido	12	Depósitos à ordem	100.000.000,00	
	2511	Empréstimos bancários		100.000.000,00
Pelos custos de transação no empréstimo obtido	2511	Empréstimos bancários	265.000,00	
	12	Depósitos à ordem		265.000,00

Final do primeiro ano

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelos juros	6911	Juros de financiamentos obtidos	4.048.867,92	
	2511	Empréstimos bancários		48.867,92
	12	Depósitos à ordem		4.000.000,00

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

Final do segundo ano

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelos juros	6911	Juros de financiamentos obtidos	4.050.851,78	
	2511	Empréstimos bancários		50.851,78
	12	Depósitos à ordem		4.000.000,00

Final do terceiro ano

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelos juros	6911	Juros de financiamentos obtidos	4.052.916,16	
	2511	Empréstimos bancários		52.916,16
	12	Depósitos à ordem		4.000.000,00

Final do quarto ano

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelos juros	6911	Juros de financiamentos obtidos	4.055.064,37	
	2511	Empréstimos bancários		55.064,37
	12	Depósitos à ordem		4.000.000,00

Final do quinto ano

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelos juros	6911	Juros de financiamentos obtidos	4.057.299,77	
	2511	Empréstimos bancários		57.299,77
	12	Depósitos à ordem		4.000.000,00

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reembolso do empréstimo obtido	2511	Empréstimos bancários	100.000.000,00	
	12	Depósitos à ordem		100.000.000,00

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

- 3.4.5 Exemplo de um ativo financeiro mensurado ao custo amortizado utilizando o método do juro efetivo:

Amortização de prémio ou desconto de aquisição

No fim de 20X0 uma entidade pública compra um instrumento de dívida por 200.000 euros (incluindo custos de transação), com cinco anos de vida útil. O instrumento tem um capital nominal de 220.500 euros que foi emitido à taxa de juro fixa de 5%, sendo os juros pagos anualmente ($220.500 \times 5\% = 11.025$ euros por ano). Trata-se assim de uma aquisição de títulos com desconto porque se comprou por um valor mais baixo do que o valor de reembolso do título.

A taxa de juro efetiva(TJE) apura-se como segue:

$$200.000 = 11.025 \times (1+TJE) + 11.025 \times (1+TJE)^2 + 11.025 \times (1+TJE)^3 + 11.025 \times (1+TJE)^4 + (220.500 + 11.025) \times (1+TJE)^5$$

Donde resulta uma TJE de 7,284781%.

A tabela seguinte proporciona informação acerca do custo amortizado, rendimento de juros e fluxos de caixa do instrumento de dívida em cada período de relato (em Euros):

Ano	Custo amortizado no início do ano (a)	Juros (b=a*7,284781%)	Fluxos de caixa (c)	Custo amortizado no final do ano (d=a+b-c)
20X1	200.000,00	14.569,56	11.025,00	203.544,56
20X2	203.544,56	14.827,78	11.025,00	207.347,34
20X3	207.347,34	15.104,80	11.025,00	211.427,14
20X4	211.427,14	15.402,00	11.025,00	215.804,14
20X5	215.804,14	15.720,86	231.525,00	0
		75.625,00		

Como se pode verificar a aplicação do método do juro efetivo faz distribuir o rendimento total (juros e desconto) pelos 5 anos do contrato.

Os registos contabilísticos a efetuar seriam:

Momento inicial

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela aquisição de títulos da dívida pública	41511	Títulos de dívida pública a médio e longo prazo	200.000,00	
	12	Depósitos à ordem		200.000,00

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

Final do primeiro ano

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelos juros	12	Depósitos à ordem	11.025,00	
	41511	Títulos de dívida pública a médio e longo prazo	3.544,56	
	791	Juros obtidos		14.569,56

Final do segundo ano

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelos juros	12	Depósitos à ordem	11.025,00	
	41511	Títulos de dívida pública a médio e longo prazo	3.802,78	
	791	Juros obtidos		14.827,78

Final do terceiro ano

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelos juros	12	Depósitos à ordem	11.025,00	
	41511	Títulos de dívida pública a médio e longo prazo	4.079,80	
	791	Juros obtidos		15.104,80

Final do quarto ano

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelos juros	12	Depósitos à ordem	11.025,00	
	41511	Títulos de dívida pública a médio e longo prazo	4.377,00	
	791	Juros obtidos		15.402,00

Final do quinto ano

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelos juros	12	Depósitos à ordem	11.025,00	
	41511	Títulos de dívida pública a médio e longo prazo	4.695,86	
	791	Juros obtidos		15.720,86

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo recebimento do valor do título	12 41511	Depósitos à ordem Títulos de dívida pública a médio e longo prazo	220.500,00	220.500,00

4. Imparidade de ativos financeiros

- 4.1 Uma eventual perda por imparidade de ativos financeiros só se apura quando esses ativos estão mensurados pelo método do custo amortizado, uma vez que os ativos financeiros mensurados ao justo valor já fizeram refletir nos resultados as variações de valor da quantia escriturada.
- 4.2 O parágrafo 25 da Norma exemplifica situações objetivas em que determinado ativo financeiro pode estar em imparidade.
- 4.3 Perdas por imparidade de clientes
- 4.3.1 É habitual as entidades usarem o número de dias de mora para o cálculo da perda por imparidade. Esta prática só será aceitável se a estimativa obtida se demonstrar como uma boa estimativa. Vejamos os seguintes exemplos:

4.3.2 Exemplo 1:

Em 30 de novembro do ano N-1 a entidade pública Beta prestou ao cliente A. Mesquita serviços no valor de 10.000 euros. A 31 de dezembro do ano N constatou-se que o cliente se encontra em dificuldades financeiras e por esse motivo estima-se que não se consiga cobrar a totalidade da dívida. Em 31 de dezembro de N+1 verifica-se que, após insistência, acabou por pagar 50% da dívida.

No final do ano N o registo da perda por imparidade relativa ao crédito ao cliente seria:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela transferência para Clientes de cobrança duvidosas	215	Clientes de cobrança duvidosa	10.000	
	211	Clientes		10.000

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela imparidade	6511	Perdas por imparidade – Dívidas de clientes	10.000	
	219	Perdas por imparidade acumuladas		10.000

No ano N+1, dado a cobrança de 50% da dívida, é necessário reconhecer uma reversão de parte da perda por imparidade registada no ano N. O registo da cobrança e da reversão de 50% da perda por imparidade seria:

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela cobrança de dívida duvidosa	12	Depósitos à ordem	5.000	
	215	Clientes de cobrança duvidosa		5.000

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela reversão da perda por imparidade	219	Perdas por imparidade acumuladas	5.000	
	76211	Reversões por perdas por imparidade - Clientes		5.000

Se os restantes 5.000 euros da dívida se tornarem incobráveis, há que desreconhecer a dívida do balanço e anular as perdas por imparidade acumuladas ainda escrituradas por terem cessado os direitos contratuais aos influxos de caixa.

4.3.3 Exemplo 2:

Uma entidade pública prestou serviço a outra entidade. O serviço tem lugar durante 14 meses e espera-se receber 1 milhão de euros depois de terminado. Quando terminou o serviço a entidade pública reconheceu o rendimento e correspondente crédito de clientes por 1 milhão de euros porque o efeito do desconto à taxa de juro atual é imaterial.

Pouco tempo depois de terminar o serviço, torna-se claro que o cliente entrou em dificuldades financeiras e parece incapaz de pagar a sua dívida de 1 milhão de euros. Com vista a evitar a insolvência, o cliente propõe pagar 200 mil euros/ano durante os próximos 5 anos, e a entidade aceita, por achar que é a única possibilidade de recuperar o seu crédito.

Assumindo que não há mais reescalamentos da dívida, poder-se-ia pensar que não há que fazer o registo de qualquer perda por imparidade porque a quantia em dívida será recebida. Contudo, conforme prevê o parágrafo 25 (c) da Norma, quando o credor, por razões económicas ou legais relacionados com dificuldades financeiras do devedor, oferece ao devedor concessões que o credor de outro modo não consideraria, isso é indício de imparidade. A perda por imparidade em ativos financeiros mensurados ao custo, é a diferença entre a quantia escriturada (1 milhão de euros) e o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados descontados à taxa de retorno de mercado corrente para um ativo financeiro semelhante. Assim, deverá ser registada uma perda por imparidade pelo reescalamento, considerando os efeitos do desconto. Os registos contabilísticos seriam idênticos ao exemplo anterior pelo registo da perda por imparidade. À medida que se progride no tempo, a perda por imparidade deve ser recalculada, através do valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados descontados à taxa de retorno de mercado corrente e aumentada ou revertida conforme for o caso.

5. Instrumentos financeiros compostos

- 5.1 Um instrumento financeiro composto é um instrumento que integra um componente de passivo e um componente de património líquido como, por exemplo, obrigações convertíveis em ações ou qualquer outro instrumento que combine instrumentos de capital próprio e passivos financeiros.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

5.2 Quando estamos perante um instrumento financeiro composto, uma entidade deve mensurar em primeiro lugar o componente do passivo e a diferença apurada é imputada ao componente do património líquido.

5.3 Vejamos o seguinte exemplo desta separação no reconhecimento inicial:

Uma entidade emite 2.000 obrigações convertíveis no início do ano 1. Os títulos de dívida têm um prazo de três anos e são emitidos com valor nominal de 1.000 euros cada, resultando em recebimentos totais de 2.000.000 de euros.

Os juros são pagos anualmente vencendo juros a uma taxa nominal anual de 6%. Cada título de dívida é convertível em qualquer época até ao vencimento em 250 ações ordinárias. Quando as obrigações convertíveis são emitidas, a taxa de juro de mercado em vigor para dívida similar, sem opção de conversão, é de 9%.

Como se referiu, a Norma prevê que o componente do passivo seja mensurado em primeiro lugar e a diferença entre os proventos da emissão do título de dívida e o justo valor do passivo é atribuída ao componente do património líquido. O valor presente do componente do passivo é calculado utilizando uma taxa de desconto de 9%, a taxa de juro de mercado para títulos de dívida similares não convertíveis, conforme se evidencia em baixo.

	Euros
Valor presente do capital –2.000.000 pagável no final dos três anos	1.544.367
Valor presente dos juros –120.000 euros a pagar anualmente por um período de três anos	<u>303.755</u>
Total do componente do passivo	1.848.122
Quantia nominal recebida na emissão do título de dívida	<u>2.000.000</u>
Componente do património líquido (diferença entre a quantia nominal recebida de 2.000.000 de euros e 1.848.122 de euros imputados ao passivo)	<u>151.878</u>

Os registos contabilísticos a efetuar seriam:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo empréstimo obrigacionista convertível contraído	12	Depósitos à ordem	2.000 000	
	252	Empréstimos obrigacionistas		1.848.122
	539	Outros instrumentos de capital próprio - Outros		151.878

Nos anos seguintes haveria que incrementar o valor do passivo à medida que o empréstimo se aproxima da maturidade. Ou seja, em períodos subsequentes à emissão, uma entidade deve reconhecer sistematicamente qualquer diferença entre o componente de passivo e a quantia nominal a pagar, à data da maturidade, como gastos de juros utilizando o método da taxa de juro efetiva.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

A quantia imputada ao património líquido não deve ser revertida em qualquer período subsequente.

5.4 Vejamos outro exemplo, neste caso com recompra de um instrumento convertível.

Por questões de simplicidade, na celebração do contrato, o valor nominal do instrumento presume-se igual ao valor contabilístico total do componente do passivo e do património líquido, ou seja, não existe nenhum prémio ou desconto na emissão original. Do mesmo modo, por questões de simplicidade, não foram considerados eventuais impactos fiscais.

Em 1 de janeiro de 20X0, a Entidade A emitiu um empréstimo obrigacionista convertível à taxa de juro de 10% com um valor nominal de 1.000.000 de euros com vencimento em 31 de dezembro de 20X9. As obrigações são convertíveis em ações ordinárias da Entidade A, a um preço de 25 euros por ação. Os juros são pagos semestralmente. Na data da emissão, a Entidade A poderia ter emitido dívida não convertível com um prazo de dez anos a uma taxa de juro de cupão de 11%.

Nos termos da Norma, um empréstimo obrigacionista convertível, ou seja, empréstimo sobre a forma de obrigações que podem ser convertidas em ações, deve ser registado ao justo valor.

Nas demonstrações financeiras da Entidade A, o valor contabilístico do instrumento foi alocado na emissão como segue:

	Euros
Valor presente de 20 pagamentos de juros semestrais de 50.000 euros, descontados a 11%	597.000
Valor presente de 1.000.000 de euros a pagar a 10 anos, descontado a 11% composto semestralmente	<u>343.000</u>
Total do componente do passivo	940.000
Quantia nominal recebida na emissão do título de dívida	<u>1.000.000</u>
Componente do património líquido (diferença entre a quantia nominal recebida de 1.000.000 de euros e 940.000 euros imputada ao passivo)	<u><u>60.000</u></u>

Em 1 de janeiro de 20X5, o empréstimo convertível tem um justo valor de 1.700.000 euros. A Entidade A faz uma oferta de compra ao titular das obrigações por 1.700.000 euros, que os titulares aceitam. Na data da recompra, a Entidade A poderia ter emitido dívida não convertível com um prazo de cinco anos e uma taxa de juro de 8%.

O preço de recompra é imputado como segue:

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

	Valor contabilístico	Justo Valor	Diferença
Componente do passivo			
Valor presente dos 10 pagamentos de juros semestrais remanescentes, descontados a 11% e a 8%, respetivamente	377.000	405.000	
Valor presente de 1.000.000 de euros devido em 5 anos, descontados a 11% e 8% semestralmente, respetivamente	585.000	676.000	
	<u>962.000</u>	<u>1.081.000</u>	(119.000)
Componente no património líquido	60.000	619.000 ^(a)	(559.000)
Total	<u>1.022.000</u>	<u>1.700.000</u>	(678.000)

(a) Este valor representa a diferença entre o justo valor imputado ao componente do passivo e o preço de recompra de 1.700.000 euros.

A Entidade A reconhece a recompra das obrigações como segue:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela recompra das obrigações convertíveis	252	Empréstimos obrigacionistas	962.000	
	6981	698 Outros gastos e perdas de financiamento (Relativos a financiamentos obtidos)	119.000	
	12X	Depósitos à Ordem		1.081.000

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reconhecimento da recompra do componente do património líquido	539	Outros instrumentos de capital próprio - Outros	619.000	
	12X	Depósitos à Ordem		619.000

A diferença negativa do património líquido (559.000 euros) deve ser transferida para Resultados Transitados ou outra conta apropriada do património líquido.

6. Derivados

- 6.1 Um derivado é um instrumento financeiro que tem um conjunto de características detalhadas no parágrafo 3.1 da Norma.
- 6.2 Exemplos típicos de derivados são os contratos futuros, *forwards*, *swaps* e contratos de opção. Um derivado geralmente tem um valor referencial, que é uma quantia de moeda, número de ações, número de unidades de peso ou volume, ou outras unidades especificadas no contrato.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

Porém, um instrumento derivado não exige que o detentor ou subscritor invista ou receba a quantia referencial no início do contrato.

- 6.3 Uma das características que define um derivado é que tem um investimento líquido inicial menor do que seria exigido para outros tipos de contratos que se esperaria que tivessem uma resposta semelhante às alterações nos fatores do mercado. Um contrato de opção satisfaz a definição porque o prémio é inferior ao investimento que seria necessário para obter o instrumento financeiro subjacente ao qual a opção está ligada. Um *swap* de moeda que exija a troca inicial de diferentes moedas de justo valor igual, satisfaz a definição porque tem investimento inicial líquido zero.

7. Contabilidade de cobertura

- 7.1 A contabilidade de cobertura reconhece os efeitos da compensação nos resultados de alterações nos justos valores do instrumento de cobertura e do item coberto. Ver as definições de instrumento de cobertura e de item coberto no Capítulo 1 – Glossário de termos e expressões.

- 7.2 Os relacionamentos de cobertura são fundamentalmente de dois tipos:

- Cobertura de justo valor – é uma cobertura da exposição a alterações no justo valor de um ativo ou passivo financeiro reconhecido ou um compromisso firme não reconhecido (ou ainda uma parte identificada de qualquer um deles), que seja atribuível a um risco particular e que pode afetar os resultados.
- Cobertura de fluxos de caixa – é uma cobertura da exposição à variabilidade nos fluxos de caixa que é atribuível a um risco particular associado a um ativo ou passivo reconhecido ou a uma transação prevista altamente provável e que pode afetar os resultados.

- 7.3 Para efeitos de aplicação prática desta temática vejamos os seguintes exemplos:

7.3.1 Cobertura de fluxo de caixa: transação altamente provável em moeda estrangeira

A moeda funcional da Entidade A é o euro. Em 30 de junho de 20X1, celebra um contrato de câmbio a prazo para receber 100.000 em Moeda Estrangeira (ME) e entregar 109.600 euros em 30 de junho de 20X2 por um custo inicial e justo valor de zero. A entidade designa o contrato de câmbio a prazo como instrumento de cobertura de fluxos de caixa previstos para comprar peças para substituir a sua rede de distribuição de energia elétrica em 31 de março de 20X2 e a conta a pagar resultante de 100.000 em ME, que deve ser paga em 30 de junho de 20X2. Todas as condições previstas no parágrafo 36 da Norma para a contabilização de cobertura estão satisfeitas.

Como indicado na tabela abaixo, em 30 de junho de 20X1, a taxa de câmbio à vista é 1,072 euros por 1 unidade de ME, enquanto a taxa de câmbio a prazo de doze meses é de 1,096 euros por 1 unidade de ME. Em 31 de dezembro de 20X1, a taxa de câmbio à vista é 1,080 euros por 1 unidade de ME, enquanto a taxa de câmbio a prazo a seis meses é 1,092 euros para 1 unidade de ME. Em 31 de março de 20X2, a taxa de câmbio à vista é 1,074 euros por cada unidade de ME, enquanto a taxa a prazo de três meses é de 1,076 euros por cada

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

unidade de ME. Em 30 de junho de 20X2, a taxa de câmbio à vista é de 1,072 euros por cada unidade de ME.

A taxa de juro é de 6% ao ano durante o período. O justo valor do contrato de câmbio a prazo é 388 euros negativo em 31 de dezembro de 20X1 $\{[(1,092 \times 100.000) - 109.600]/1,06^{(6/12)}\}$, 1.971 euros negativo em 31 de março de 20X2 $\{[(1,076 \times 100.000) - 109.600]/1,06^{(3/12)}\}$ e 2.400 euros negativo em 30 de junho de 20X2 $(1,072 \times 100.000 - 109.600)$.

Data	Taxa de câmbio à vista	Taxa de câmbio a prazo para 30 de junho de 20X2	Justo valor do contrato a prazo
30 de junho de 20X1	1,072	1,096	–
31 de dezembro de 20X1	1,080	1,092	(388)
31 de março de 20X2	1,074	1,076	(1.971)
30 de junho de 20X2	1,072	–	(2.400)

Os registos contabilísticos a efetuar seriam os seguintes:

30 de junho de 20X1

No momento inicial o contrato a prazo é zero. Haveria que registar numa nota do anexo às demonstrações financeiras o compromisso assumido com este contrato e deveria classificar-se como uma cobertura completamente eficaz, pois os termos críticos do contrato de câmbio a prazo e do contrato de compra e a avaliação da eficácia da cobertura são baseados no câmbio a prazo.

31 de dezembro de 20X1

Para registar a mudança no justo valor do contrato a prazo entre 30 de junho de 20X1 e 31 de dezembro de 20X1, ou seja, 388, deve usar-se uma conta do património líquido:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Ajustamento a justo valor do <i>forward</i> cambial	599	Outras variações no património líquido	388	
	1412	Derivados- Potencialmente desfavoráveis		388

A cobertura é completamente eficaz, pois a perda sobre o contrato a prazo (388 euros) compensa exatamente a mudança nos fluxos de caixa associada ao contrato de compra com base no câmbio a prazo.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

31 de março de 20X2

Haverá que registar a mudança no justo valor do contrato a prazo entre 1 de janeiro de 20X2 e 31 de março de 20X2 (ou seja, $1.971 - 388 = 1.583$) no património líquido. A cobertura é completamente eficaz, pois a perda no contrato de câmbio a prazo (1.583) compensa exatamente a mudança nos fluxos de caixa associada ao contrato de compra com base no câmbio a prazo.

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Ajustamento a justo valor do <i>forward</i> cambial	599	Outras variações no património líquido	1.583	
	1412	Derivados- Potencialmente desfavoráveis		1.583

Para reconhecer a compra das peças pela taxa de câmbio à vista ($1,074 \times 100.000$ ME):

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Aquisição do equipamento	433	Equipamento básico	107.400	
	271	Fornecedores de investimento		107.400

A remoção do valor da perda cambial no património líquido faz-se à medida que o item coberto afeta resultados, de forma proporcional. Ou seja, o valor é dividido pela vida útil das peças e irá a resultados ao mesmo tempo que se regista a depreciação.

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Transferência das perdas para resultados	6875*	Gastos e perdas em investimentos não financeiros- diferenças de câmbio desfavoráveis	$1.971/x$ anos de vida útil	
	271	Fornecedores de investimento		$1.971/x$ anos de vida útil

*Por exemplo

30 de junho de 20X2

Para registar a liquidação do passivo resultante da compra das peças de substituição pela taxa de câmbio à vista ($100.000 \times 1,072 - 107.200$) e o respetivo ganho de câmbio de 200 ($107.400 - 107.200$):

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pagamento das peças de substituição	271	Fornecedores de investimento	107.400	
	12x	Depósitos à Ordem		107.200
	7887	Diferenças de câmbio favoráveis		200

Para registar a perda no contrato a prazo entre 1 de abril de 20X2 e 30 de junho de 20X2 (ou seja, $2.400 - 1.971 = 429$) nos resultados:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Perdas no contrato cambial a prazo	661	Perdas por reduções no justo valor	429	
	1412	Derivados- Potencialmente desfavoráveis		429

Para registar a liquidação do contrato cambial a prazo:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Liquidação do contrato a prazo	1412	Derivados- Potencialmente desfavoráveis	2.400	
	12X	Depósitos à Ordem		2.400

7.3.2 Cobertura do risco de taxa de juro: Empréstimo a taxa fixa e *swap* de taxa de juro

Em 1 de Janeiro de 20X1, a empresa ABC contraiu um empréstimo bancário, a dois anos, no valor de 1 000 000 de euros, com pagamentos de juros semestrais à taxa fixa de 6% anual.

Na mesma data, contratou um *swap* de taxa de juro pelo mesmo valor nominal, tendo-o designado como um instrumento de cobertura do justo valor do empréstimo bancário: irá receber semestralmente uma quantia fixa correspondente à aplicação de uma taxa de 6% anual, pagando em troca uma quantia variável resultante da aplicação da taxa juro de mercado em vigor.

Assume-se uma taxa de juro de mercado que, em 30 de junho de 20X1 altera para 8%, em 31 de dezembro para 10% e em 30 de junho de 20X2 para 9%. Em resumo, temos:

	Swap de taxa de juro	Empréstimo bancário
Data do empréstimo e data de celebração do <i>swap</i>	1 de janeiro de 20X1	1 de janeiro de 20X1
Data de maturidade	31 de dezembro de 20X2	31 de dezembro de 20X2
Valor nominal e valor do principal	1 000 0000	1 000 0000

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

Taxa de juro fixa	6%	6%
Taxa de juro variável	Euribor a 6 meses	Não aplicável
Data de pagamento dos juros	Semestral	Semestral

(a) Fluxos de caixa gerados pelo empréstimo e pelo swap

	1/X1	6/X1	12/X1	6/X2	12/X2
Taxa juros de mercado	6%	8%	10%	9%	N/A
Juros do empréstimo	-	(30 000)	(30 000)	(30 000)	(30 000)
Recebimento juros swap	-	30 000	40 000	50 000	45 000
Pagamento de juros do swap		(30.000)	(40.000)	(50.000)	(45.000)
Valor do swap		0	(10 000)	(20 000)	(15 000)

(b) Justos valores do swap e do empréstimo

	6/X1	12/X1	6/X2	12/X2
Swap				
Fluxos antecipados	10.000; 10.000; 10.000	20.000; 20.000	15.000	0
Taxa de atualização	8% - 4% semestral	10% - 5% semestral	9% - 4,5% semestral	-
Justo valor do swap	(27.751)	(37.188)	(14.354)	0
Variação	(27.751)	(9.437)	22.834	14.354

Empréstimo				
Fluxos antecipados	30.000; 30.000; 30.000; 1.000.000	30.000; 30.000; 1.000.000	30.000; 1.000.000	-
Taxa de atualização	8% - 4% semestral	10% - 5% semestral	9% - 4,5% semestral	-
Justo valor do empréstimo	(972.249)	(962.812)	(985.646)	(1.000.000)
Variação	27.751	9.437	(22.834)	(14.354)

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

Os registos contabilísticos a efetuar seriam os seguintes:

Em 30/06/X1

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Registo do pagamento dos juros semestrais à taxa de 6% anual:	6911	Gastos e perdas de financiamento – juros de financiamentos obtidos	30.000	
	12X	Depósitos à Ordem		30.000
Variação no justo valor do swap /Reconhecimento do swap	661	Perdas por reduções no justo valor – swaps	27.751	
	1412	Outros Instrumentos Financeiros Derivados – Potencialmente desfavorável		27.751
Variação no justo valor do empréstimo	2511	Financiamentos obtidos – Empréstimos bancários	27.751	
	771	Ganhos por aumentos do justo valor		27.751

Em 31/12/X1:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Registo do pagamento dos juros semestrais à taxa de 6% anual:	6911	Gastos e perdas de financiamento – juros de financiamentos obtidos	30.000	
	12X	Depósitos à Ordem		30.000
Pagamento parcelar do swap	6911	Gastos e perdas de financiamento – juros de financiamentos obtidos	10.000	
	12x	Depósitos à Ordem		10.000
Variação no justo valor do swap	661	Perdas por reduções no justo valor – swaps	9.437	
	1412	Outros Instrumentos Financeiros Derivados – Potencialmente desfavorável		9.437
Variação no justo valor do empréstimo	2511	Financiamentos obtidos – Empréstimos bancários	9.437	
	771	Ganhos por aumentos do justo valor		9.437

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

Em 30/06/X2:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Registo do pagamento dos juros semestrais à taxa de 6% anual:	6911	Gastos e perdas de financiamento – juros de financiamentos obtidos	30.000	
	12X	Depósitos à Ordem		30.000
Pagamento parcelar do swap	6911	Gastos e perdas de financiamento – juros de financiamentos obtidos	20.000	
	12X	Depósitos à Ordem		20.000
Variação no justo valor do swap	1412	Outros Instrumentos Financeiros Derivados – Potencialmente desfavorável	22.834	
	771	Ganhos por aumentos do justo valor		22.834
Variação no justo valor do empréstimo	2511	Financiamentos obtidos – Empréstimos bancários	22.834	
	771	Ganhos por aumentos do justo valor		22.834

Em 31/12/20X2:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Registo do pagamento dos juros semestrais à taxa de 6% anual:	6911	Gastos e perdas de financiamento – juros de financiamentos obtidos	30.000	
	12X	Depósitos à Ordem		30.000
Pagamento parcelar do swap	6911	Gastos e perdas de financiamento – juros de financiamentos obtidos	15.000	
	12X	Depósitos à Ordem		15.000
Variação no justo valor do swap	1412	Outros Instrumentos Financeiros Derivados – Potencialmente desfavorável	14.354	
	771	Ganhos por aumentos do justo valor		14.354
Variação no justo valor do empréstimo	2511	Financiamentos obtidos – Empréstimos bancários	14.354	
	771	Ganhos por aumentos do justo valor		14.354
Pelo reembolso do empréstimo bancário	2511	Financiamentos obtidos – Empréstimos bancários	1.000.000	
	12x	Depósitos à Ordem		1.000.000

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

8. Interações entre a NCP 18 e outras NCP

8.1 Os exemplos seguintes pretendem evidenciar a interação entre diferentes Normas e a sua aplicação para efeitos de registos contabilísticos.

8.1.1 Exemplo 1: Recebimento de um empréstimo bonificado (NCP 18 e NCP 14)

Uma Autarquia recebe um financiamento no valor de 5 milhões de euros de uma agência de desenvolvimento internacional para construir centros de saúde durante um período de 5 anos. O acordo estipula que o empréstimo deve ser reembolsado ao longo do período de 5 anos como segue:

Ano 1: sem pagamentos de capital

Ano 2: pagamento de 10% do capital

Ano 3: pagamento de 20% do capital

Ano 4: pagamento de 30% do capital

Ano 5: pagamento de 40% do capital

Os juros são pagos postecipadamente a uma taxa de 5% ao ano sobre o saldo do empréstimo. A taxa de juro de mercado para uma transação similar é de 10%.

Assim, a Autarquia recebeu um empréstimo bonificado de 5 milhões de euros, o qual será reembolsado a uma taxa 5% abaixo da taxa de juro corrente de mercado. A diferença calculada entre os recebimentos do empréstimo e o valor presente dos pagamentos contratuais nos termos do contrato de empréstimo, usando-se a taxa de juro relacionada de mercado, é reconhecida como um rendimento sem contraprestação.

Os cálculos relevantes são mostrados nas tabelas seguintes:

Tabela 1: Tabela de amortização (usando a taxa de juro de 5%) – Euros

	Ano 0	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5
Capital	5.000.000	5.000.000	5.000.000	4.500.000	3.500.000	2.000.000
Juros	-	250.000	250.000	225.000	175.000	100.000
Pagamentos						
- juros	-	(250.000)	(250.000)	(225.000)	(175.000)	(100.000)
- capital	-	-	(500.000)	(1.000.000)	(1.500.000)	(2.000.000)
Saldo	5.000.000	5.000.000	4.500.000	3.500.000	2.000.000	-

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

Tabela 2: Fluxos de caixa contratuais descontados (baseados numa taxa de mercado de 10%) – Euros

	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5
Capital	5.000.000	4.500.000	3.500.000	2.000.000	-
Juros pagos	250.000	250.000	225.000	175.000	100.000
Pagamentos (capital e juros)	(250.000)	(750.000)	(1.225.000)	(1.675.000)	(2.100.000)
Valor presente dos pagamentos	227.272	619.835	920.360	1.144.048	1.303.935
Total do valor presente dos pagamentos					4.215.450
Quantia recebida					5.000.000
Menos: valor atual dos exfluxos de caixa (justo valor do ativo no reconhecimento inicial)					<u>4.215.450</u>
Porção do empréstimo a ser reconhecida como rendimento*					<u>784.550</u>

* De forma imediata ou logo que a condição seja cumprida.

Tabela 3: Cálculo do saldo do empréstimo e de juro usando a taxa de juro de mercado de 10% – Euros

	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5
Capital	4.215.450	4.386.995	4.075.695	3.258.264	1.909.091
Juros	421.545	438.700	407.569	325.827	190.909
Pagamentos de juros e capital	(250.000)	(750.000)	(1.225.000)	(1.675.000)	(2.100.000)
Saldo	4.386.995	4.075.695	3.258.264	1.909.091	-

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

Tendo por base estes cálculos, os registos contabilísticos a efetuar seriam os seguintes:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reconhecimento inicial do recebimento do empréstimo (assumindo que a entidade mensura o empréstimo bonificado ao custo amortizado)	12X	Depósitos à ordem	5.000.000	
	2042	Credores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis		4.215.450
	2811	De médio e longo prazo Transferências e subsídios concedidos com condições/ ou		784.550
	ou 5931	Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciables (sem condições)		

A NCP 14 — Rendimento de Transações sem Contraprestação tem de ser considerada para avaliar se o rendimento sem contraprestação é um rendimento (5931) ou um passivo (2811). Será um passivo se o valor de 784.550 euros for suscetível de ser devolvido, total ou parcialmente, pelo não cumprimento da condição de construção dos centros de saúde (no caso de incumprimento a conta será anulada por contrapartida de 206 Credores por devoluções de transferências). No caso de cumprimento, o saldo na conta 2811 será transferido à medida que a condição se concretiza para a conta 5931 Transferências e subsídios de capital. Esta conta debita-se numa base sistemática em contrapartida da conta 7883 – Imputação de subsídios e transferências para investimentos, à medida que forem contabilizadas as amortizações ou depreciações dos ativos que foram financiados e na respetiva proporção.

Ano 1

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reconhecimento dos juros	6911	Juros de financiamentos obtidos	421.545	
	2042	Credores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis		421.545
		De médio e longo prazo		

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reconhecimento do pagamento dos juros	2042	Credores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis	250.000	
	12X	De médio e longo prazo Depósitos à ordem		250.000

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

Ano 2

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reconhecimento dos juros	6911	Juros de financiamentos obtidos	438.700	
	2042	Credores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis De médio e longo prazo		438.700

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reconhecimento do pagamento dos juros e da primeira amortização do capital	2042	Credores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis De médio e longo prazo	750.000	
	12X	Depósitos à ordem		750.000

Ano 3

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reconhecimento dos juros	6911	Juros de financiamentos obtidos	407.569	
	2042	Credores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis De médio e longo prazo		407.569

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reconhecimento do pagamento dos juros e da terceira amortização do capital	2042	Credores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis De médio e longo prazo	1.225.000	
	12X	Depósitos à ordem		1.225.000

Ano 4

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reconhecimento dos juros	6911	Juros de financiamentos obtidos	325.827	
	2042	Credores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis De médio e longo prazo		325.827

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reconhecimento do pagamento dos juros e da quarta amortização do capital	2042 12X	Credores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis De médio e longo prazo Depósitos à ordem	1.675.000	1.675.000

Ano 5

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reconhecimento dos juros	6911 2042	Juros de financiamentos obtidos Credores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis De médio e longo prazo	190.909	190.909

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pelo reconhecimento do pagamento dos juros e da quinta amortização do capital	2042 12X	Credores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis De médio e longo prazo Depósitos à ordem	2.100.000	2.100.000

8.1.2 Exemplo 2: Prestação de garantias financeiras com remuneração nominal (NCP 18 e NCP 15)

A Entidade C é uma fábrica de motores de veículos automóveis. No dia 1 de janeiro de 20X1, o Governo A (o emissor) celebra um contrato de garantia financeira com a Entidade B (o titular) para reembolsar a Entidade B contra os efeitos financeiros do não pagamento da Entidade C (o devedor) de um empréstimo a 30 anos de 50 milhões de euros reembolsável em duas prestações iguais de 25 milhões de euros em 20XX e 20ZZ. A Entidade C oferece uma remuneração nominal de 30.000 euros ao Governo A pagar durante os 30 anos. Antes de celebrar a negociação com o Governo, a Entidade C tentou outras entidades para a emissão da garantia, mas nenhuma delas estava preparada para emitir tal garantia. Não há exemplos recentes de contratos de garantia financeira no setor económico de fabricantes de motores. O Governo A conclui que não pode usar uma técnica de avaliação, pois a técnica de avaliação não fornece uma medida fiável do justo valor. O Governo, portanto, determina que irá mensurar o contrato de garantia financeira de acordo com a NCP 15 - Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

Em 31 de Dezembro de 20X1, tendo revisto o balanço e a demonstração dos resultados da Entidade C, o Governo A determina que não há obrigação presente face à Entidade B em relação ao contrato de garantia financeira. O Governo não reconhece um passivo no seu balanço, mas faz divulgações do contrato de garantia financeira, isto é, divulga a existência de

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

um passivo contingente de 50 milhões de euros de acordo com a NCP 15. Na demonstração dos resultados anuais, o Governo reconhece um rendimento de 1.000 euros relativo à remuneração anual nominal a ser paga pela Entidade C (a registar na conta 788011 Prémios, taxas por garantia de risco e diferenças de câmbio).

Em 20XX há uma desaceleração mais prolongada no setor de fabricação de motores afetando a Entidade C que, entretanto, entrou num processo especial de recuperação de empresas e não cumpriu com o primeiro reembolso previsto de capital. No entanto, tem cumprido as suas obrigações relativas ao pagamento de juros. O Governo considera que é improvável que a Entidade C recupere, mas as negociações estão adiantadas com um potencial adquirente (Entidade D), que irá reestruturar a Entidade C. A Entidade D indicou que irá assumir a responsabilidade pelo pagamento da prestação final do empréstimo com a Entidade B, mas não a prestação inicial. O Governo reconhece um gasto (a registar por exemplo na conta 6868 Outros gastos e perdas) e um passivo (por exemplo, numa subconta da 278 Outros devedores e credores) de 25 milhões de euros e divulga um passivo contingente relativo aos restantes 25 milhões de euros.

8.1.3 Doação (NCP 18 e NCP 14)

Um indivíduo doa ações da entidade cotada X à entidade do setor público A no dia 1 de janeiro de 20X8. Nesta data, as ações da entidade X têm um justo valor de 1.000.000 de euros. Em 31 de dezembro de 20X8, o justo valor das ações é de 900.000 euros. Como parte do acordo, a entidade A suporta o imposto relativo à transferência das ações para o seu nome no valor de 10.000 euros.

A entidade cotada X fornece infraestruturas de telecomunicações e serviços relacionados. Durante 20X9, uma nova tecnologia foi introduzida na indústria de telecomunicações, fazendo com que a infraestrutura e os equipamentos usados pela entidade X se tornassem quase obsoletos. Isto resultou numa diminuição no valor da entidade cotada X. O valor da perda em 31 de dezembro de 20X9 é de 700.000 euros. A Entidade A possui uma política de contabilizar investimentos em ações como ativos financeiros ao justo valor através de resultados. Assume-se que o acordo é um acordo contratual, nenhuma obrigação presente decorre da doação e que o período contabilístico da entidade termina em 31 de dezembro de 20X8.

A Entidade A recebeu as ações como uma doação e aplica a NCP 14 Rendimentos sem contraprestação para reconhecer inicialmente as ações obtidas e o rendimento de transação sem contraprestação relacionado. Entretanto, pelo facto de a entidade A ter adquirido um ativo financeiro, ela considera os requisitos de reconhecimento e mensuração inicial da NCP 14 e da NCP 18.

A NCP 14 prescreve que ativos adquiridos como parte de um rendimento sem contraprestação são inicialmente mensurados pelo justo valor, enquanto a NCP 18 prescreve que os ativos financeiros são inicialmente mensurados pelo justo valor e, dependendo da classificação, os custos de transação podem ou não ser incluídos. Como a entidade possui uma política de contabilizar investimentos em ações como ativos financeiros através de resultados, os custos de transação no valor de 10.000 euros não são incluídos no valor de 1.000.000 de euros das ações na mensuração inicial.

A mensuração subsequente é feita de acordo com a NCP 18. A entidade classifica os investimentos em ações como ativos financeiros a justo valor através de resultados, o que

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 18 – Instrumentos Financeiros

significa que as ações são mensuradas pelo justo valor com quaisquer variações subsequentes no justo valor reconhecidas nos resultados. Os registos contabilísticos no momento inicial da doação e nas datas de relato são os seguintes:

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela aquisição das ações por doação	1423	Ações e unidades de participação	1.000.000	
	5942	Doações - Em outros ativos		1.000.000
Pelos custos de transação	6812	Impostos e taxas - Impostos indiretos	10.000	
	12X	Depósitos à ordem		10.000

Em 31 de Dezembro de 20X8

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela reavaliação das ações pelo justo valor	661	Perdas por reduções de justo valor - Em instrumentos financeiros	100.000	
	1423	Ações e unidades de participação		100.000

Em 31 de Dezembro de 20X9

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela reavaliação das ações pelo justo valor	661	Perdas por reduções de justo valor - Em instrumentos financeiros	700.000	
	1423	Ações e unidades de participação		700.000

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:
 - Todas 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.

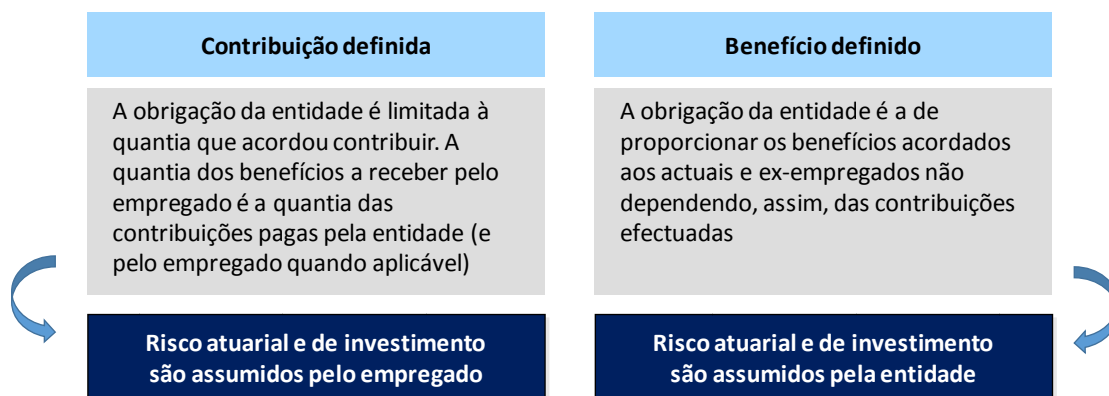
Se, utilizando os dados do exemplo anterior, o empregado tivesse direito a férias pagas e a um subsídio de férias correspondentes a um ordenado mensal, por serviços prestados no ano N mas a pagar no ano N+1, a entidade teria que reconhecer mensalmente a quota parte do passivo e do gasto que vai assumindo 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, conseqüentemente, 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 déficit 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 sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos e os efeitos de uma alteração ou corte no plano.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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 (na circunstância que ocorrer primeiro):

- 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
- Quando 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 21 – Demonstrações Financeiras Separadas

1. Introdução

- 1.1 Esta Norma prescreve os requisitos de contabilização aplicáveis aos investimentos em entidades controladas (subsidiárias), associadas ou empreendimentos conjuntos quando uma entidade prepara demonstrações financeiras separadas.
- 1.2 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. As demonstrações financeiras separadas são as demonstrações financeiras apresentadas adicionalmente às demonstrações financeiras consolidadas.
- 1.3 Quando uma entidade apresenta demonstrações financeiras separadas pode optar, nos termos da Norma, por mensurar os seus investimentos em entidades controladas, associadas e empreendimentos conjuntos ao custo, de acordo com os critérios de mensuração previstos na NCP 18 — Instrumentos Financeiros, ou segundo o método da equivalência patrimonial previsto na NCP 23 — Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos.
- 1.4 No sector público, é provável que haja uma maior proporção de investimentos para os quais não existam mercados ativos e relativamente aos quais os justos valores não sejam facilmente observáveis. Assim, a mensuração nos termos da NCP 18 pode não ser apropriada.
- 1.5 Embora a aplicação do método de custo seja muitas vezes relativamente simples, quando os investimentos são mantidos por vários anos, o uso do método de custo pode resultar em informações desatualizadas e menos relevantes, caso em que não satisfaz as necessidades dos utilizadores.
- 1.6 Pode, assim, justificar-se a aplicação do método da equivalência patrimonial pois é um método de fácil compreensão e utilização que proporciona informação mais fiável e atual para as necessidades dos utilizadores pois permite que as demonstrações financeiras retratem as flutuações no património líquido e no desempenho de um investimento ao longo do tempo.
- 1.7 A aplicação prática do método da equivalência patrimonial é feita na secção relativa à NCP 23.

2. Aplicação prática – mensuração pelo custo

- 2.1 Na mensuração pelo custo o investimento é contabilizado pelo seu custo de aquisição, que inclui eventuais despesas adicionais de compra. No final do período o investimento mantém-se pelo valor original a não ser que haja uma perda por imparidade.

- 2.2 Vejamos o seguinte exemplo:

A entidade pública ABC adquiriu uma participação financeira no início de 20X8 correspondente a 15% do capital da sociedade participada XYZ por 15.000 euros. Em março desse mesmo ano a sociedade participada decidiu distribuir dividendos relativos ao exercício de 20X7 no valor de 5.000 euros. Entretanto, no final de 20X8, verificou-se que acontecimentos extraordinários ocorridos perto do final do ano provocaram elevados prejuízos à participada e é provável que as suas demonstrações financeiras apresentem uma situação de falência técnica.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 21 – Demonstrações Financeiras Separadas

Em 20X9 a participada iniciou um processo de recuperação financeira sendo estimado que no final desse ano a quantia recuperável do investimento correspondente ao 15% de participação seja de 8.000 euros.

Os registos contabilísticos a efetuar seriam:

Em 20X8

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela aquisição da participação de capital em início de 20X8	4141	Investimentos em associadas- Participações de capital –MEP –justo valor líquido dos ativos e passivos identificáveis da investida	15.000	
	12	Depósitos à ordem		15.000
Pela atribuição de dividendos em março de 20X8	264	Resultados atribuídos	5.000	
	792	Dividendos obtidos		5.000
Perda por imparidade pelo valor total em dezembro de 20X8	653	Perdas por imparidade em investimentos financeiros	15.000	
	419	Perdas por imparidade acumuladas		15.000

Em 20X9

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Reversão da perda por imparidade	419	Perdas por imparidade acumuladas	7.000	
	7623	Reversão de perdas por imparidade em investimentos financeiros		7.000

NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas

1. Introdução

- 1.1 Esta Norma estabelece os princípios para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas de um grupo público com vista a apresentar a sua situação financeira, o desempenho e os fluxos de caixa como se de uma única entidade se tratasse.
- 1.2 A Norma exige que uma entidade que controla uma ou várias entidades (as entidades controladas) apresente demonstrações financeiras consolidadas, exceto nos casos em que se verifiquem cumulativamente determinadas condições listadas no seu parágrafo 4.
- 1.3 De seguida são desenvolvidos alguns conceitos para apoiar o entendimento e alcance da NCP 22 salientando, porém, que todos os desenvolvimentos apresentados apenas relevam para uma aplicação apropriada da Norma e não devem, por isso, ser confundidos com conceitos de controlo tomados noutros contextos.
- 1.4 No final são apresentados alguns exemplos ilustrativos da avaliação do controlo nas suas diferentes vertentes que devem também ser contextualizados no âmbito desta Norma.

2. Avaliação de controlo

- 2.1 Conforme define a própria Norma, uma entidade controla outra entidade quando está exposta, ou tem direitos, a benefícios variáveis decorrentes do seu envolvimento com outra entidade e tem a capacidade de afetar a natureza e a quantia desses benefícios através do poder que exerce sobre a outra entidade. Assim, uma entidade controla outra entidade se, e apenas se, tiver cumulativamente:
 - (a) Poder sobre a outra entidade;
 - (b) Exposição, ou direitos, aos benefícios decorrentes do seu envolvimento com a outra entidade; e
 - (c) A capacidade de exercer o seu poder sobre a outra entidade de modo a afetar a natureza e a quantia dos benefícios decorrentes do envolvimento com essa entidade.
- 2.2 Os seguintes fatores podem ajudar uma entidade a avaliar se existe controlo:
 - (a) O objeto e estrutura da entidade;
 - (b) Quais as atividades relevantes e como são tomadas decisões sobre essas atividades;
 - (c) Se os direitos da entidade lhe conferem capacidade efetiva de dirigir as atividades relevantes da outra entidade;
 - (d) Se a entidade está exposta, ou tem direitos, a benefícios variáveis decorrentes do seu envolvimento com a outra entidade; e
 - (e) Se a entidade tem a capacidade de usar o seu poder sobre a outra entidade para afetar a natureza ou quantia dos benefícios decorrentes do seu envolvimento com a outra entidade.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas

- 2.3 Quando se avalia a existência de controlo, pode ser evidente que a entidade que está a ser avaliada é controlada por via dos instrumentos de capital próprio que concedem ao detentor direitos de voto proporcionais, como sucede com as ações ordinárias.
- 2.4 Neste caso, e na ausência de acordos adicionais que alterem a capacidade de tomada de decisões, a avaliação do controlo centra-se na determinação de quem detém os direitos de voto suficientes para determinar as políticas operacionais e de financiamento da entidade que está a ser avaliada.
- 2.5 Nos casos mais diretos, e na ausência de quaisquer outros fatores, a entidade que detém a maioria dos direitos de voto controla a outra entidade.
- 2.6 Os direitos de voto podem não ser o fator dominante na avaliação da entidade para efeitos de controlo. Se houver direitos de voto, eles podem ter um alcance limitado. As atividades relevantes da entidade que está a ser avaliada para controlo podem ser dirigidas por meio de acordos vinculativos ou disposições estatutárias.

3. Poder

- 3.1 Para uma entidade ter poder sobre outra entidade, deve ter direitos que lhe concedam a capacidade efetiva de dirigir as atividades relevantes. Para efeitos de avaliação de poder, apenas devem ser considerados direitos substantivos e direitos que não sejam direitos protetores.
- 3.2 Quando uma entidade constitui outra entidade terá geralmente poder sobre essa nova entidade quando os estatutos ou a lei especificam as atividades operacionais e de financiamento a realizar por essa nova entidade. No entanto, o impacto dos estatutos ou da legislação é avaliado à luz de outras circunstâncias preponderantes, pois todos os factos e circunstâncias devem ser considerados para avaliar se uma entidade tem poder sobre outra entidade. Por exemplo, um governo pode não ter poder sobre uma empresa de pesquisa e desenvolvimento que opera de acordo com um mandato criado e limitado por lei, se essa ou outra legislação atribuir poder para dirigir as atividades relevantes a outras entidades que não são controladas pelo governo.
- 3.3 Outra consideração a fazer prende-se com o poder que pode resultar de controlo de atividades reguladas. Geralmente, o controlo regulatório não dá origem a poder sobre uma entidade para os propósitos desta Norma. O governo e outros organismos do setor público podem ter um conjunto vasto de poderes para estabelecer o enquadramento regulamentar em que operam as entidades para impor condições ou sanções às operações e fazer a sua supervisão. Por exemplo, uma entidade reguladora pode emitir regulamentos para proteger a saúde e segurança da comunidade, restringir a venda e o uso de bens perigosos ou especificar a política de preços dos monopólios. Porém, quando os regulamentos são tão apertados que ditam como a entidade deve conduzir o seu negócio, então é necessário ver se o objeto e estrutura da entidade é tal que é controlada pela entidade reguladora.

4. Atividades relevantes e direção das atividades relevantes

- 4.1 Para muitas entidades as atividades operacionais e de financiamento afetam significativamente os benefícios que geram. Qualquer atividade que ajude ou melhore a prossecução dos objetivos de uma entidade controlada pode afetar os benefícios da entidade que controla.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas

Exemplos de atividades que, dependendo das circunstâncias, podem ser atividades relevantes incluem, nomeadamente:

- (a) A utilização de ativos e assunção de passivos para prestar serviços;
- (b) A concessão de financiamentos a indivíduos ou grupos específicos;
- (c) A obtenção de rendimentos através de transações sem contraprestação;
- (d) A compra e venda de bens e serviços;
- (e) A gestão de ativos físicos;
- (f) A gestão de ativos financeiros durante a sua vida (incluindo depois do incumprimento);
- (g) A seleção, aquisição ou alienação de ativos;
- (h) A gestão de uma carteira de passivos;
- (i) A pesquisa e desenvolvimento de novos produtos ou processos; e
- (j) A avaliação de um esquema de financiamento ou a obtenção de fundos.

4.2 Exemplos de decisões acerca de atividades relevantes incluem, nomeadamente:

- (a) Decisões operacionais e de investimento da entidade, incluindo orçamentos; e
- (b) Decisões sobre nomeação e remuneração de pessoal chave da gestão da entidade ou prestadores de serviços, bem como sobre a cessação do emprego ou do serviço.

4.3 Em algumas circunstâncias, podem existir atividades relevantes quer antes quer após a ocorrência de um conjunto particular de circunstâncias. Quando duas ou mais entidades tiverem a capacidade de dirigir as atividades relevantes e tais atividades ocorrem em momentos diferentes no tempo, essas entidades devem determinar qual é a que tem capacidade de dirigir as atividades que mais significativamente afetam os benefícios em consonância com o tratamento de direitos de tomada de decisão correntes. As entidades devem reconsiderar esta avaliação ao longo do tempo se os factos relevantes ou as circunstâncias alterarem.

5. Direitos que dão poder a uma entidade sobre outra entidade

5.1 O poder deriva de direitos. Para ter poder sobre outra entidade, uma entidade deve ter direitos existentes que conferem à entidade a capacidade efetiva de dirigir as atividades relevantes da outra entidade. Os direitos que podem conferir poderes a uma entidade podem ser diferentes.

5.2 Exemplos de direitos que, individualmente ou agregados, podem conceder poder a uma entidade incluem, nomeadamente:

- (a) Direitos para dar instruções de política ao órgão de gestão de outra entidade e que dão ao seu detentor a capacidade de dirigir as atividades relevantes da outra entidade;
- (b) Direitos sob a forma de direitos de voto (ou direitos de voto potenciais) de outra entidade;
- (c) Direitos de nomear, renomear ou destituir os membros de pessoal chave de gestão de uma outra entidade que tenham a capacidade de gerir as atividades relevantes;

NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas

- (d) Direitos de nomear ou destituir outra entidade que faz a gestão das atividades relevantes;
 - (e) Direitos de aprovar ou vetar os orçamentos operacionais e de investimento relativos às atividades relevantes de outra entidade;
 - (f) Direitos de dirigir a outra entidade para fazer ou vetar quaisquer alterações a transações em benefício da entidade;
 - (g) Direitos para vetar alterações significativas na outra entidade, como a venda de um ativo importante ou da própria entidade como um todo; e
 - (h) Outros direitos (como os direitos de tomadas de decisão especificados num contrato de gestão) que dão ao detentor a capacidade de dirigir as atividades relevantes.
- 5.3 Na avaliação de poder, uma entidade necessita de considerar quaisquer acordos vinculativos que existam e os mecanismos através dos quais obteve o poder. Algumas formas da obtenção de poder por uma entidade, quer individualmente ou em combinação com outros acordos, incluem, nomeadamente:
- (a) Disposições legais;
 - (b) Acordos administrativos;
 - (c) Disposições contratuais;
 - (d) Estatutos;
 - (e) Votos, ou direitos similares.
- 5.4 Em algumas circunstâncias pode ser difícil determinar se os direitos de uma entidade são suficientes para lhe dar poder sobre outra entidade. Nestes casos, para permitir avaliar o poder, a entidade deve considerar a existência de prova de que tem capacidade prática para dirigir as atividades relevantes unilateralmente. Deverão considerar-se, entre outros, os seguintes fatores:
- (a) A entidade pode, sem ter direitos contratuais para o fazer, nomear ou aprovar o pessoal chave da gestão que tem a capacidade de dirigir as atividades relevantes;
 - (b) A entidade pode, sem ter direitos contratuais para o fazer, instruir a outra entidade para fazer ou vetar transações significativas com benefícios para a entidade;
 - (c) A entidade pode ter o domínio do processo de nomeação dos membros do órgão de gestão da outra entidade ou de obtenção dos mandatos de outros detentores relativos aos respetivos direitos de voto;
 - (d) O pessoal chave da gestão da outra entidade são partes relacionadas da entidade (por exemplo, o diretor executivo das duas entidades é o mesmo); ou
 - (e) A maioria dos membros do órgão de gestão da outra entidade são partes relacionadas da entidade.
- 5.5 Algumas vezes há indicadores de que a entidade tem uma relação especial com a outra entidade, o que sugere que a entidade tem mais do que um interesse passivo na outra. A existência de um indicador individual, ou um conjunto particular de indicadores, não significa que o critério de poder esteja cumprido. Contudo, se uma entidade tem mais do que um

NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas

interesse passivo noutra entidade, isso pode indicar que a entidade tem outros direitos suficientes para lhe dar poder ou proporcionar evidência de existência de poder sobre outra entidade. Por exemplo, as circunstâncias seguintes mostram como a entidade tem mais do que um interesse passivo na outra entidade e, em combinação com outros direitos, podem indicar poder:

- (a) O relacionamento entre a entidade e as operações da outra entidade configura uma relação de dependência, tal como nas situações seguintes:
 - (i) A entidade financia uma parte significativa das operações da outra entidade e esta depende disso;
 - (ii) A entidade garante uma parte significativa das obrigações da outra entidade e esta depende disso;
 - (iii) A entidade presta serviços e fornece tecnologia, bens ou matérias-primas à outra entidade e esta depende disso;
 - (iv) A entidade controla ativos tais como licenças ou marcas comerciais necessárias às operações da outra entidade e esta depende disso.
 - (v) A entidade cede pessoal chave da gestão à outra entidade (por exemplo, quando o pessoal da entidade tem conhecimento especializado das operações da outra entidade) e esta depende disso;
- (b) Uma parte significativa das atividades da outra entidade envolvem ou são conduzidas em nome da entidade.
- (c) A exposição da entidade, ou os direitos, a benefícios do seu envolvimento com a outra entidade é desproporcionalmente maior do que os seus direitos de voto ou direitos similares. Por exemplo, pode haver uma situação em que a entidade tem direito ou está exposta a mais de metade dos benefícios da outra entidade, mas possui menos de metade dos direitos de voto da outra entidade.

5.6 Quanto maior for a exposição da entidade à outra entidade ou os direitos à variabilidade dos benefícios do seu envolvimento com outra entidade, maior o incentivo para a entidade obter direitos suficientes para ter poder. Assim, a existência de uma grande exposição à variabilidade dos benefícios é um indicador de que a entidade tem poder. Contudo, o nível de exposição da entidade não determina em si mesmo que a entidade tem poder sobre a outra entidade.

6. Direitos substantivos

6.1 Uma entidade, para avaliar se tem poder, deve considerar apenas os direitos substantivos relativos a outra entidade (detida pela entidade e por outras). Para o direito ser substantivo, o detentor deve ter a capacidade prática de exercer esse direito.

6.2 A avaliação sobre se os direitos são substantivos exige julgamento, tendo em conta todos os factos e circunstâncias. Os fatores a considerar para essa avaliação incluem, nomeadamente:

- (a) A existência de quaisquer barreiras (económicas ou não) que impeçam o detentor (ou detentores) de exercer os direitos. Exemplos de tais barreiras incluem, nomeadamente:
 - (i) Sanções financeiras e incentivos que impeçam (ou dissuadam) o titular de exercer os seus direitos.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas

- (ii) Preço de exercício ou de conversão que cria uma barreira financeira que impeça (ou dissuada) o detentor de exercer os seus direitos.
 - (iii) Termos e condições que tornem improvável que os direitos serão exercidos, por exemplo, limitando o período do seu exercício.
 - (iv) Ausência de um mecanismo razoável e explícito, nos estatutos de outra entidade ou em leis ou regulamentos que permita ao seu detentor o exercício os seus direitos.
 - (v) Incapacidade do detentor dos direitos para obter as informações necessárias para exercer os seus direitos.
 - (vi) Barreiras operacionais ou incentivos que impeçam (ou dissuadam) o titular de exercer os seus direitos (por exemplo, a ausência de outros gestores dispostos ou capazes de prestar serviços especializados ou prestar os serviços e assumir outras participações detidas pelo dirigente em exercício).
 - (vii) Requisitos legais ou regulamentares que limitem a forma como os direitos podem ser exercidos ou que impeçam o detentor de exercer os seus direitos (por exemplo, quando uma outra entidade tem poderes estatutários que lhe permitem operar com independência face ao governo).
- (b) Quando o exercício dos direitos exige o acordo de mais do que uma parte ou quando os direitos são detidos por mais que uma parte, a existência de um mecanismo que faça com que essas partes tenham a capacidade prática para exercer os seus direitos coletivamente se assim decidirem. A inexistência de tal mecanismo é um indicador de que os direitos podem não ser direitos substantivos. Quanto mais as partes são obrigadas a concordar para exercer os direitos, menos provável é que esses direitos sejam substanciais.
- (c) O facto de a parte ou partes que detêm os direitos beneficiarem do exercício desses direitos. Por exemplo, o titular de direitos de voto potenciais noutra entidade deve considerar o preço de exercício ou de conversão do instrumento. Os termos e condições de direitos de voto potenciais são mais propensos a ser considerados substanciais quando o instrumento tem uma opção que vale a pena exercer.
- 6.3 Para serem substantivos, os direitos precisam de ser exercíveis quando as decisões acerca das atividades relevantes precisam de ser tomadas. Geralmente, para serem substantivos, os direitos devem poder ser exercidos efetivamente.
- 6.4 Os direitos substantivos exercíveis por outras partes podem impedir que uma entidade controle a entidade que está a ser avaliada para efeitos de controlo. Tais direitos substantivos não exigem que os titulares tenham capacidade de tomar decisões. Desde que os direitos não sejam meramente direitos protetores, os direitos substantivos detidos por outras partes podem impedir a entidade de controlar a entidade que está a ser avaliada para efeitos de controlo, mesmo que os direitos deem aos titulares apenas a capacidade para aprovar ou bloquear as decisões relativas às atividades relevantes.

7. Direitos protetores

- 7.1 Ao avaliar se os direitos conferem a uma entidade poder sobre outra entidade, a entidade deve avaliar se os seus direitos e os direitos de terceiros são direitos protetores. Os direitos protetores referem-se a alterações fundamentais nas atividades de outra entidade ou aplicam-

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas

se em circunstâncias excecionais. No entanto, nem todos os direitos que se aplicam em circunstâncias excecionais ou que estão sujeitos a alterações substanciais são direitos protetores.

- 7.2 Uma vez que os direitos protetores são concebidos para proteger os interesses dos seus detentores sem lhes conceder poder sobre a entidade a que esses direitos se relacionam, uma entidade que detém apenas direitos de proteção não pode ter poder ou impedir que outra parte tenha poder sobre a entidade.
- 7.3 Exemplos de direitos protetores incluem, nomeadamente:
- (a) O direito de um financiador de restringir o mutuário de realizar atividades que possam alterar significativamente o risco de crédito do mutuário em detrimento do financiador.
 - (b) O direito de uma parte que detém uma participação minoritária numa entidade de aprovar investimentos superiores aos exigidos no decurso normal dos negócios ou de aprovar a emissão de instrumentos de capital próprio ou de dívida.
 - (c) O direito de um financiador para ficar com os ativos de um mutuário, se o mutuário não cumprir determinadas condições específicas de reembolso do empréstimo.
 - (d) O direito de um regulador restringir ou cancelar as operações de entidades que não cumprem os regulamentos ou outros requisitos. Por exemplo, uma autoridade de controlo de poluição pode encerrar atividades de uma entidade que viole as normas ambientais.
 - (e) O direito de destituir os membros do órgão de gestão de outra entidade em determinadas circunstâncias restritas.
 - (f) O direito do governo de cancelar contribuições para uma entidade sem fins lucrativos se a entidade alterar significativamente os seus objetivos ou atividades.
 - (g) O direito de uma entidade que fornece recursos a uma instituição de solidariedade social exigindo que, se essa instituição for liquidada, o património líquido da instituição seja distribuído a uma organização que realize atividades similares. No entanto, se a entidade tivesse o poder de determinar especificamente a quem o património líquido da instituição de solidariedade social seria entregue após a liquidação, a entidade teria direitos substanciais em relação a essa instituição.

8. Direito de voto

- 8.1 Quando uma entidade tem direitos de voto ou similares em relação a outra entidade, deve determinar se tem capacidade de dirigir as atividades relevantes da outra entidade. Para fazer essa avaliação uma entidade considera os seguintes requisitos:

8.1.1 Poder com uma maioria dos direitos de voto

Sem prejuízo do referido no parágrafo 8.1.2 abaixo, uma entidade que detém mais de metade dos direitos de voto de outra entidade tem poder, nas seguintes situações:

- (a) As atividades relevantes são dirigidas através do voto do detentor da maioria dos direitos de voto; ou

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas

- (b) A maioria dos membros do órgão de gestão que dirige as atividades relevantes é nomeada pelo detentor da maioria dos direitos de voto.

8.1.2 Maioria dos direitos de voto mas sem poder

Para que uma entidade que tem mais de metade dos direitos de voto de outra entidade tenha poder sobre essa outra entidade, os seus direitos de voto devem ser direitos substantivos e devem proporcionar capacidade efetiva de dirigir as atividades relevantes, nomeadamente através da determinação das políticas operacionais e de financiamento.

Uma entidade não tem poder sobre outra entidade, mesmo no caso de deter a maioria dos direitos de voto na outra entidade, quando estes direitos de voto não são direitos substantivos. Por exemplo, uma entidade que tenha mais de metade dos direitos de voto noutra entidade não pode ter poder se as atividades relevantes estiverem sujeitas à administração do governo, de um tribunal, de um administrador liquidatário ou de um regulador.

8.1.3 Poder sem uma maioria dos direitos de voto

Uma entidade pode ter poder mesmo que não detenha metade dos direitos de voto de outra entidade, por exemplo, através do seguinte:

- (a) Poder de nomear ou destituir a maioria dos membros do conselho de administração (ou outro órgão de gestão) e o controlo sobre a outra entidade é feito por esse conselho ou órgão;
- (b) Acordo vinculativo entre a entidade e outros detentores de voto;
- (c) Direitos decorrentes de outros acordos vinculativos;
- (d) Direitos de voto da entidade;
- (e) Direitos de voto potenciais; ou
- (f) Uma combinação de qualquer das situações anteriores.

8.1.4 Direitos especiais de voto que se associam a interesses de propriedade (*Golden Shares*)

Uma entidade pode deter o direito de voto decisivo que lhe permita vetar todos os outros direitos de voto. Esse tipo de direito é referido como "*golden share*" e pode dar origem a poder. Geralmente, esses direitos estão previstos nos estatutos da outra entidade e estão concebidos para restringir os direitos que possam ser detidos por outras partes. Podem também conferir poderes de veto sobre qualquer alteração significativa na outra entidade, como por exemplo a venda de um ativo principal ou a venda da outra entidade como um todo.

9. Dependência económica

9.1 Para efeitos de aplicação desta Norma, a dependência económica, por si só, não dá origem a poder sobre uma entidade. A dependência económica pode ocorrer quando:

- (a) Uma entidade tem um único cliente importante e a perda desse cliente pode afetar a existência das operações da entidade; ou

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas

- (b) As atividades de uma entidade são predominantemente financiadas por doações e ofertas e recebe a maioria do seu financiamento de uma única entidade.
- 9.2 Uma entidade pode influenciar as políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade que depende dela para financiamento. No entanto, deve ser considerado um conjunto de fatores para determinar se a dependência económica de uma entidade é tal que já não tem o poder de gerir autonomamente as suas próprias políticas financeiras ou operacionais.
- 9.3 Se uma entidade economicamente dependente mantiver o poder de decidir sobre, por exemplo, os financiamentos que contrai ou os negócios que faz com outras entidades, a entidade economicamente dependente ainda tem o poder final de gerir as suas próprias políticas financeiras ou operacionais. Por exemplo, uma escola privada que aceita receber fundos do governo, mas cujo órgão de gestão mantém o poder de decidir sobre a aceitação dos fundos ou sobre a forma como esses fundos vão ser utilizados, ainda tem o poder final de gerir as suas políticas financeiras ou operacionais. Isto sem prejuízo de a escola ter de cumprir as condições especificadas nos contratos de concessão de fundos do governo.

10. Direitos de voto potenciais

- 10.1 Ao avaliar o controlo, uma entidade deve considerar os seus direitos de voto potenciais e os direitos de voto potenciais detidos por outras partes para determinar se possui poder. Os direitos de voto potenciais são direitos para obter direitos de voto de outra entidade como, por exemplo, os que surgem de instrumentos financeiros convertíveis ou opções, incluindo contratos a prazo. Esses direitos de voto potenciais apenas devem ser considerados se os direitos forem substantivos.
- 10.2 Ao considerar direitos de voto potenciais, uma entidade deverá fazer uma avaliação dos vários termos e condições do instrumento, bem como das expectativas, motivações e razões da entidade para concordar com esses termos e condições.
- 10.3 Se a entidade também tiver direitos de voto ou outros direitos de decisão relativos às atividades da outra entidade, a entidade deve avaliar se esses direitos, em combinação com direitos de voto potenciais, conferem poder à entidade.
- 10.4 Os direitos de voto potenciais substantivos, por si só ou em combinação com outros direitos, podem dar a uma entidade a capacidade efetiva de dirigir as atividades relevantes. Por exemplo, pode ser o caso quando uma entidade detém 40% dos direitos de voto de outra entidade e também detém direitos substantivos decorrentes de opções para adquirir mais 20% dos direitos de voto.

11. Exemplos de aplicação do conceito de controlo e poder

11.1 Exemplo 1 – Avaliação de controlo

Uma entidade da administração central financia parcialmente as atividades de uma autarquia. Parte deste financiamento será gasto obrigatoriamente em atividades específicas. A autarquia é eleita de 4 em 4 anos pela comunidade local. A autarquia decide como usar os recursos em benefício da comunidade. As atividades da autarquia são diversas e incluem serviços de biblioteca, lazer, gestão de resíduos e água e regulamentação da habitação e saúde. Estas

NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas

atividades são relevantes para a autarquia. Muitas destas atividades também são relevantes para a administração central.

Apesar do financiamento das atividades da autarquia, a entidade da administração central não tem o poder de dirigir as atividades relevantes da autarquia. Os direitos da autarquia sobre essas atividades relevantes fazem com que a entidade da administração central não tenha o controlo.

11.2 Exemplo 2 – Avaliação de controlo

Uma entidade pública que controla a poluição tem o poder de fechar as operações de uma entidade que não cumpre os regulamentos ambientais.

A existência deste poder não constitui poder sobre as atividades relevantes.

11.3 Exemplo 3 – Avaliação de controlo

Uma autarquia tem o poder de emitir regulamentos para limitar a localização de estabelecimentos de *fast food* ou para os proibir.

A existência deste poder não constitui poder sobre as atividades relevantes dos estabelecimentos de restauração rápida.

11.4 Exemplo 4 – Avaliação de controlo

Uma entidade da administração central tem o poder de impor o controlo regulamentar sobre os monopólios. A entidade reguladora estabeleceu limites máximos de preço para as entidades que distribuem eletricidade. A administração central não tem participações de capital nos distribuidores de eletricidade e não recebe benefícios financeiros dos distribuidores de energia elétrica.

Nem a administração central, nem a entidade reguladora têm controlo em resultado do poder de impor controlo regulatório. Quaisquer outros poderes teriam de ser avaliados separadamente.

11.5 Exemplo 5 – Avaliação de controlo

Uma Comissão de Controlo de Jogos (CCJ) é uma entidade reguladora que regula casinos e outros tipos de jogos, e aplica a legislação nacional de jogos. A CCJ é responsável pela promulgação de regras e regulamentos que regem a realização de atividades de jogos. As regras e regulamentos decorrem da legislação e estabelecem a política do Estado no que diz respeito ao jogo. As regras e regulamentos estabelecem requisitos detalhados que devem ser satisfeitos por uma empresa de jogo, seus proprietários, funcionários e fornecedores e abrangem uma ampla gama de atividades, incluindo licenciamento, sistemas de contabilidade, regras dos jogos de casino e auditoria.

A CCJ também tem autoridade para conceder ou negar licenças a empresas de jogos, conceder ou negar novas empresas, regulamentar o comportamento dos funcionários e fornecedores, entre outras exigências.

NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas

Embora as regras e regulamentos tenham um impacto sobre como operam os estabelecimentos de jogos, a CCJ não tem poder sobre as atividades relevantes (como definido na NCP 22) dos estabelecimentos de jogos. Os regulamentos aplicam-se a todos os estabelecimentos de jogos e cada estabelecimento tem a possibilidade de optar por participar ou não em jogos. O objetivo da legislação e regulamentação de jogos é proteger o público, e não estabelecer uma participação maioritária nos estabelecimentos de jogos.

11.6 Exemplo 6 – Poder para dirigir atividades relevantes

Uma entidade pública estabeleceu um programa de habitação social que proporciona habitação a baixo custo. O programa é operado através de um acordo com uma associação. A única atividade da associação é gerir as instalações que compõem a habitação social.

As atividades relevantes da associação compreendem:

- Analisar e seleccionar as candidaturas para habitação;
- As operações dia-a-dia do programa de habitação;
- Manter as casas e instalações comuns; e
- Melhorar e aumentar as instalações habitacionais.

O órgão de gestão da associação tem 16 membros, sendo 8 nomeados (ou destituídos) pela entidade pública de habitação. O presidente é nomeado pelo órgão de gestão de entre os nomeados pela entidade pública habitacional e tem direito a desempate, o que raramente acontece. A direção da entidade pública reúne regularmente e analisa os relatórios recebidos do órgão de gestão da associação. Com base nestes relatórios, a direção pode confirmar ou não as decisões. Além disso, a direção da entidade pública toma decisões importantes como despesas significativas de manutenção e de investimento em novas habitações, depois de analisar os níveis de vagas e a procura de habitação.

A entidade pública de habitação é proprietária dos terrenos nos quais as casas são construídas e tem participações de capital e fundos operacionais na associação desde que esta foi estabelecida. A associação tem a propriedade das habitações sociais.

A associação retém qualquer lucro resultante das suas operações com as habitações e nos seus estatutos não pode proporcionar qualquer retorno financeiro à entidade pública habitacional.

Nestes pressupostos a entidade pública controla a associação dado que controla as atividades relevantes, nomeia a maioria da direção e toma decisões significativas sobre manutenção e investimento.

11.7 Exemplo 7 – Poder para dirigir atividades relevantes

Um município que detém terrenos que são excedentários relativamente às suas necessidades, tem a política de disponibilizar esses terrenos excedentários para habitação social. O município estabelece os termos e condições para garantir que as habitações permanecem acessíveis e disponíveis para atender às necessidades locais de habitação.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas

De acordo com esta política, o município vendeu parte de um terreno para uma associação de habitação para esta disponibilizar 20 casas a preços acessíveis. O restante do terreno foi vendido a valor de mercado a um empreendedor privado.

O contrato entre o município e a associação de habitação especifica os fins para que o terreno pode ser usado, a qualidade das habitações, os relatórios permanentes e os requisitos de gestão de desempenho, o processo de devolução de terrenos não utilizados e a resolução de disputas. O terreno deve ser usado de forma consistente com a política do município para habitação a preços acessíveis.

O acordo também tem requisitos sobre os processos de garantia de qualidade e a gestão financeira da associação habitacional. Esta associação deve demonstrar que tem a capacidade e autoridade para realizar o empreendimento. A direção da associação de habitação é nomeada pelos membros da associação e o município não tem um representante nesta direção.

Com base nos factos e circunstâncias descritos acima, o município não tem poder suficiente sobre a associação para dirigir as suas atividades relevantes e, portanto, não controla a associação. O município pode receber benefícios indiretos, não-financeiros da associação na medida em que os objetivos sociais do município em relação à habitação de baixo custo são promovidos pelas atividades da associação de habitação. No entanto, a convergência dos objetivos por si só é insuficiente para concluir que uma entidade controla outra. Para ter poder sobre a associação de habitação, o município precisaria ter a capacidade de dirigir a associação de habitação para trabalhar com o município na promoção dos objetivos do município.

11.8 Exemplo 8 – Direitos especiais – Golden share

Uma entidade da administração central privatizou uma empresa e, para proteger os interesses nacionais, usou um mecanismo de "golden share". A "golden share" não tem qualquer valor nem dá qualquer percentagem de direitos sobre o capital da empresa. A "golden share" determina que o controlo da empresa, ou uma participação superior a X% na empresa, não pode ser vendida sem a permissão do governo.

A entidade da administração central tem direitos protetores, mas não tem direitos substantivos.

11.9 Exemplo 9 – Direitos especiais – Golden share

Uma entidade da administração central vendeu todas as suas ações numa empresa, mas manteve uma "golden share" (com um valor nominal de uma unidade monetária). A "golden share" concede à entidade detentora da ação uma participação de 15% na empresa e a capacidade de bloquear qualquer potencial aquisição do negócio. Também exige que o presidente e o administrador executivo sejam cidadãos do país. A justificação para a "golden share" é proteger a empresa de uma aquisição por entidades externas, principalmente por razões de segurança nacional.

A entidade da administração central tem direitos protetores, mas não tem direitos substantivos.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas

11.10 Exemplo 10 – Direitos de nomeação e destituição

Um museu nacional é governado por um conselho de curadores que são escolhidos pelo ministério governamental responsável pelo financiamento do museu. Os curadores têm liberdade para tomar decisões sobre o funcionamento do museu.

Como o ministério tem o poder de nomear a maioria dos curadores do museu, tem potencial para exercer poder sobre o museu.

11.11 Exemplo 11 – Dependência económica

Uma instituição de pesquisa é uma das muitas instituições que recebem a maioria do seu financiamento da administração central. As instituições apresentam propostas e o financiamento é alocado através de um concurso. A instituição de pesquisa mantém o direito de aceitar ou recusar o financiamento.

A administração central não controla a instituição de pesquisa porque esta pode optar por recusar o financiamento do governo, buscar fontes alternativas de financiamento ou deixar de operar.

11.12 Exemplo 12 – Dependência económica

Uma entidade de *catering* tem um acordo vinculativo para fornecer alimentos a uma escola pública. O acordo é feito entre a empresa e a escola. Este contrato gera a maior parte do rendimento da entidade de *catering*. Existem requisitos gerais, estabelecidos nos regulamentos, que são aplicáveis a acordos desta natureza, incluindo padrões nutricionais e políticas de compras. Por exemplo, o acordo especifica as compras que devem ser feitas a nível local.

A escola pública não controla a entidade de *catering* porque esta pode optar por parar de fornecer refeições escolares, procurar outro trabalho ou deixar de operar.

11.13 Exemplo 13 – Direitos de voto

Uma entidade adquire 48% dos direitos de voto de outra entidade. Os direitos de voto remanescentes são detidos por milhares de acionistas, nenhum detendo individualmente mais de 1% dos direitos de voto. Nenhum dos acionistas tem quaisquer acordos para consultar qualquer um dos outros ou tomar decisões coletivas.

Com base na dimensão relativa das demais participações, a entidade determinou que um interesse de 48% seria suficiente para lhe conferir controlo.

Neste caso, com base na dimensão absoluta da sua participação e na dimensão relativa das outras participações, a entidade conclui que tem uma percentagem de votos suficientemente dominante para atender ao critério de poder sem a necessidade de considerar qualquer outra prova de poder.

NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas

11.14 Exemplo 14 – Direitos de voto

A Entidade A detém 40% dos direitos de voto de outra entidade e doze outros investidores possuem cada um 5% dos direitos de voto. Um acordo de acionistas concede à Entidade A o direito de nomear, destituir e fixar a remuneração da administração responsável pela gestão das atividades relevantes. Para alterar o acordo, é necessário um voto de maioria de dois terços dos acionistas.

Nesse caso, a Entidade A conclui que a dimensão absoluta da sua participação e a dimensão relativa das outras participações por si só não são conclusivos para determinar se tem direitos suficientes para lhe dar poder sobre a entidade.

No entanto, a Entidade A determina que o seu direito contratual de nomear, destituir e definir a remuneração da administração é suficiente para concluir que possui poder sobre a outra entidade. O facto de a Entidade A poder não ter exercido este direito no passado ou a probabilidade de a Entidade A exercer o seu direito de seleccionar, nomear ou destituir a gestão não devem ser consideradas ao avaliar se a Entidade A tem poder.

11.15 Exemplo 15 – Direitos de voto

A Entidade A detém 45% dos direitos de voto de outra entidade. Dois outros investidores detêm cada um 26% por cento dos direitos de voto da outra entidade. Os demais direitos de voto são detidos por três outros acionistas, cada um com 1%. Não há outros acordos que afetem a tomada de decisões.

Nesse caso, a percentagem de votos da Entidade A e a sua dimensão relativamente às demais participações são suficientes para concluir que a Entidade A não possui poder. A cooperação de apenas dois outros investidores seria suficiente para impedir que a Entidade A faça a gestão das atividades relevantes da outra entidade.

11.16 Exemplo 16 – Direitos de voto potenciais

A Entidade A detém 70% dos direitos de voto de outra entidade, e a Entidade B possui 30% e uma opção para adquirir metade dos direitos de voto da Entidade A. A opção é exercível nos próximos dois anos a um preço fixo que está altamente desfavorável. A Entidade A tem exercido os seus direitos de voto e está a gerir ativamente as atividades relevantes da outra entidade.

Nesse caso, a Entidade A é suscetível de cumprir o critério do poder porque parece ter a capacidade efetiva de gerir as atividades relevantes. Embora a Entidade B tenha uma opção que lhe permite comprar direitos de voto adicionais (que, se exercidos, lhe dariam a maioria dos direitos de voto na outra entidade), os termos e condições associados a essa opção são tais que não são considerados substantivos.

11.17 Exemplo 17 – Direitos de voto potenciais substantivos

A Entidade A e outros dois investidores possuem, cada um, um terço dos direitos de voto de outra entidade. A atividade comercial da outra entidade está intimamente relacionada com a Entidade A. Além dos instrumentos de capital próprio, a Entidade A também detém instrumentos de dívida que são convertíveis em ações ordinárias da outra entidade em

NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas

qualquer momento por um preço fixo e cuja opção está ligeiramente desfavorável. Se a dívida fosse convertida, a Entidade A deteria 60% dos direitos de voto da outra entidade. A Entidade A obteria sinergias se os instrumentos de dívida fossem convertidos em ações ordinárias.

A Entidade A possui poder sobre a outra entidade porque possui os direitos de voto da outra entidade, juntamente com direitos de voto potenciais substantivos que lhe dão a capacidade efetiva de gerir as atividades relevantes.

11.18 Exemplo 18 - Poder quando a votação ou direitos similares não têm um efeito significativo sobre os benefícios

Cinco municípios criam uma empresa separada para prestar serviços partilhados às entidades participantes. A empresa opera de acordo com um contrato com esses municípios. O principal objetivo da empresa é a prestação de serviços diversos a esses municípios.

A empresa pertence a todos os municípios participantes e cada uma das suas ações dá direito a um voto. Cada município pode ter um membro no órgão de gestão da empresa. O órgão de gestão da empresa é responsável pela direção estratégica, aprovação de planos de negócios e monitorização do desempenho.

Para cada atividade partilhada, existe um grupo executivo responsável pela gestão operacional e tomada de decisão em relação a essa atividade. Cada grupo executivo é composto por um representante de cada município.

Os benefícios do acordo de serviços partilhados são:

- Níveis melhorados e qualidade do serviço;
- Uma abordagem coordenada e consistente da prestação de serviços;
- Reduções no custo de suporte e serviços administrativos;
- Oportunidades para desenvolver novas iniciativas; e
- Economias de escala resultantes de uma única entidade.

Se forem estabelecidas outras atividades de serviços partilhados que levem à necessidade de maior capital, a empresa emitirá uma nova classe de instrumento de capital próprio ou formará uma entidade controlada para manter o interesse nos novos ativos.

A empresa cobre os seus custos de duas maneiras: fica com uma percentagem da poupança que consegue nas suas economias de escala e cobra um custo de transação administrativo dos serviços prestados aos municípios.

Nenhum dos municípios controla individualmente a empresa e na avaliação de controlo deverá ser considerado se se trata de um acordo conjunto nos termos da NCP 24 – Acordos conjuntos.

NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas

11.19 Exemplo 19:

A entidade A promove, apoia e realiza programas, ações e iniciativas para embelezar a Cidade A. Recebe financiamento do município para vários serviços, incluindo remoção de graffiti, projetos de melhoramento paisagístico e promove eventos ambientais. A entidade reporta ao município o seu desempenho na prestação desses serviços. Se a entidade não existisse, o município precisaria de encontrar outra forma de prestar esses serviços. A entidade também recebe assistência através de doações e trabalho voluntário da comunidade local, incluindo empresas locais, escolas, grupos comunitários e indivíduos.

O município nomeia todos os membros do órgão de gestão da entidade. As alterações nos estatutos da entidade exigem a aprovação do órgão de gestão da entidade e do município.

Se a entidade for liquidada, os ativos excedentes devem ser transferidos para outra entidade do setor não lucrativo similar na mesma área geográfica. Esta transferência de ativos está sujeita à aprovação do município.

O município tem uma combinação de direitos sobre a entidade, incluindo direitos para:

- (a) Aprovar ou vetar os orçamentos operacionais e de capital relativos às atividades relevantes da entidade; e
- (b) Vetar alterações fundamentais, como a venda de ativos importantes ou mesmo da entidade como um todo.

O município é capaz de gerir as atividades relevantes (os serviços) da entidade através dos acordos estabelecidos de forma a poder afetar os custos e a qualidade dos serviços prestados. O município está exposto a retornos variáveis (tanto dos efeitos económicos do serviço como da qualidade do serviço). Como usa o seu poder para afetar esses retornos, o município controla a entidade.

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*), e que lhe conferem 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 ou 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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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 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 de 40.000 euros
 - Distribuiu ao Município a totalidade dos seus resultados de 2015: 25.000 euros

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos

- 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)	<u>40 000</u>
Valor participação (2016)	<u>515 000</u>
Valor do ajustamento	<u>115 000</u>

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:

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos

Rubricas	PROMOTUR	CAMPOLITORAL
ATIVO		
<u>Ativo não corrente</u>		
Ativos fixos tangíveis	250 000	193 000
Ativos intangíveis	3 000	0
Investimentos financeiros	200 000	0
<u>Ativo corrente</u>		
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		
<u>Passivo não corrente</u>		
Provisões	100 000	0
<u>Passivo corrente</u>		
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:

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos

Rubricas	CAMPOLITORAL	Variação	Proporção na variação
<u>Ativos</u>			
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
<u>Passivos</u>			
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:

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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% x 250.000)	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:

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos

Depreciação/amortização			
Item	Quantia escriturada	Justo valor (JV)	Efeito no resultado
Ativos intangíveis	0	10 000	10 000
Ativos fixos tangíveis	38 600	50 000	11 400

[1] Soma	21 400
[2] Resultado apurado	80 000
[1] - [2] = [3] Resultado ajustado com base no JV	58 600
40% 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

$$24.000 = 0,4 \times 60.000$$

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.

$$\text{Proporção nos dividendos} = 50.000 \times 0,4 = 20.000$$

$$\text{Regularização dos lucros não atribuídos} = 23.440 - 20.000 = 3.440$$

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Resultados atribuídos	264	Resultados atribuídos	20 000	
	4121	Investimentos em associadas-MEP		20 000
Diferença entre lucros imputáveis e atribuídos	562	Resultados transitados - regularizações	3 440	
	5712	Lucros não atribuídos		3 440

NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos

4.3 Exemplo 3 – Método de equivalência patrimonial

A entidade pública ABC adquiriu em 2 de janeiro de 20X8 uma participação financeira de 40% numa fundação (a associada) por 120.000 euros. Na data de aquisição, os capitais próprios da fundação eram os seguintes:

Capital	100.000
Reservas	50.000
Resultados transitados	20.000
Resultados líquidos	<u>10.000</u>
Total	<u>180.000</u>

Os ativos escriturados da associada apresentavam as seguintes diferenças para os seus justos valores: os ativos intangíveis estavam subavaliados em 20.000 euros e os ativos fixos tangíveis estavam subavaliados em 50.000 euros. A associada tem uma política de depreciação pelo método da linha reta e a vida útil dos ativos fixos tangíveis é de 10 anos e a dos ativos intangíveis é de 5 anos.

Em 31.12.20X8, os capitais próprios da fundação eram os seguintes:

Capital	100.000
Reservas	50.000
Doações	20.000
Resultados transitados	30.000
Resultados líquidos	<u>40.000</u>
Total	<u>240.000</u>

Em Assembleia geral da fundação realizada em março de 20X9 foi aprovada a seguinte afetação de resultados:

- 10% para reservas legais;
- 6.000 euros para distribuir como dividendos.

Em 20X10 a fundação apresentou prejuízos de 75.000 euros.

Em março de 20X11 os sócios comprometem-se a entregar os capitais necessários para a cobertura dos prejuízos que não possam ser cobertos pelo saldo da conta de resultados transitados.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos

Vamos primeiro determinar o valor do investimento e a existência de *goodwill*:

- Valor da participação conforme capitais próprios da associada: $40\% \times 180.000 = 72.000$
- Valor da participação considerando os justos valores dos capitais próprios: $40\% \times 250.000 = 100.000$ ($250.000 = 180.000 + 20.000 + 50.000$) (por simplificação ignoram-se os efeitos dos passivos por impostos diferidos).
- -*Goodwill* apurado: valor de investimento - justo valor dos ativos e passivos adquiridos

$$120.000 - 100.000 = 20.000 \text{ euros.}$$

Registos contabilísticos:

(Sugere-se neste caso criar uma subconta também para a componente da quota-parte da diferença para o justo valor (ou não sendo possível a desagregação deverá ser efetuada extra contabilisticamente para efeitos de informação no Anexo)).

Na data de aquisição (02.01.20X8)

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Aquisição da participação financeira	41211	Investimentos em associadas- Participações de capital –MEP –quota parte dos ativos e passivos adquiridos	72 000	
	41212	Investimentos em associadas- Participações de capital –MEP - <i>Goodwill</i>	20 000	
	41213	Investimentos em associadas- Participações de capital –MEP- quota-parte da diferença para o justo valor dos ativos e passivos adquiridos	28 000	
	12	Depósitos à ordem		120 000

Em 31 de dezembro de 20X8

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Atribuição de lucros em função da participação	41211	Investimentos em associadas- Participações de capital –MEP – quota-parte dos ativos e passivos adquiridos	12 400*	
	7851	Outros rendimentos e ganhos – Aplicação do MEP		12 400

* Dado que a quantia escriturada dos capitais próprios não se identifica com o seu respetivo justo valor, os lucros têm de ser corrigidos. Admitindo que os ativos não se encontravam em imparidade e os seus justos valores se mantinham no final do ano, os lucros têm de ser corrigidos para considerar a depreciação dos ativos tangíveis e a amortização dos intangíveis:

- Resultado líquido com base no justo valor: $40.000 - (20.000/5) - (50.000/5) = 31.000$
- Lucro imputável à investidora (entidade pública) = $31.000 \times 40\% = 12.400$

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Interesse proporcional na doação recebida no período	41211	Investimentos em associadas- Participações de capital –MEP – quota-parte dos ativos e passivos adquiridos	8 000*	
	5713	Ajustamentos em ativos financeiros- Decorrentes de outras variações nos capitais próprios das participadas		8 000

* $20.000 \times 40\% = 8.000$

Em março de 20X9

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Atribuição de dividendos	264	Acionistas – Resultados atribuídos	2 400*	
	41211	Investimentos financeiros Participações de capital -MEP– quota-parte dos ativos e passivos adquiridos		2 400
Pela parte dos lucros imputados e não atribuídos	56X	Resultados Transitados- Correções- Lucros imputados e não atribuídos	10 000**	
	5712	Ajustamentos em ativos financeiros – Relacionados com o MEP-Lucros não atribuídos		10 000

* $6.000 \times 40\% = 2.400$

** $12.400 - 2.400 = 10.000$

Em dezembro de 20X10

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Aplicação do MEP – Proporção do prejuízo apurado em 20X10	6852	Outros gastos e perdas - Aplicação do método da equivalência patrimonial	30 000*	
	41211	Participações de capital –MEP – quota-parte dos ativos e passivos adquiridos		30 000

* $(75.000) \times 40\% = (30.000)$

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos

Em março de 20X11

Operação	Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
Pela cobertura de prejuízos deliberada em março de 20X11	41211	Investimentos financeiros Participações de capital -MEP– quota-parte dos ativos e passivos adquiridos	4 400*	
	266	Sócios – Outras operações- Cobertura de prejuízos		4 400

* Valor dos prejuízos não cobertos por Resultados Transitados:

Resultados transitados no final de 20X0= 30.000+34.000= 64.000

Prejuízos não cobertos por resultados transitados: 75.000-64.000=11.000

Parte dos prejuízos a ser coberta pela investidora (entidade pública ABC) = 40%*11.000= 4.400

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).
- 1.2 Num acordo conjunto as partes estão vinculadas por um acordo contratual (acordo vinculativo) que confere às partes o controlo conjunto do acordo.
- 1.3 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 exigidas 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.

NCP 24 – Acordos Conjuntos

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 detém 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:

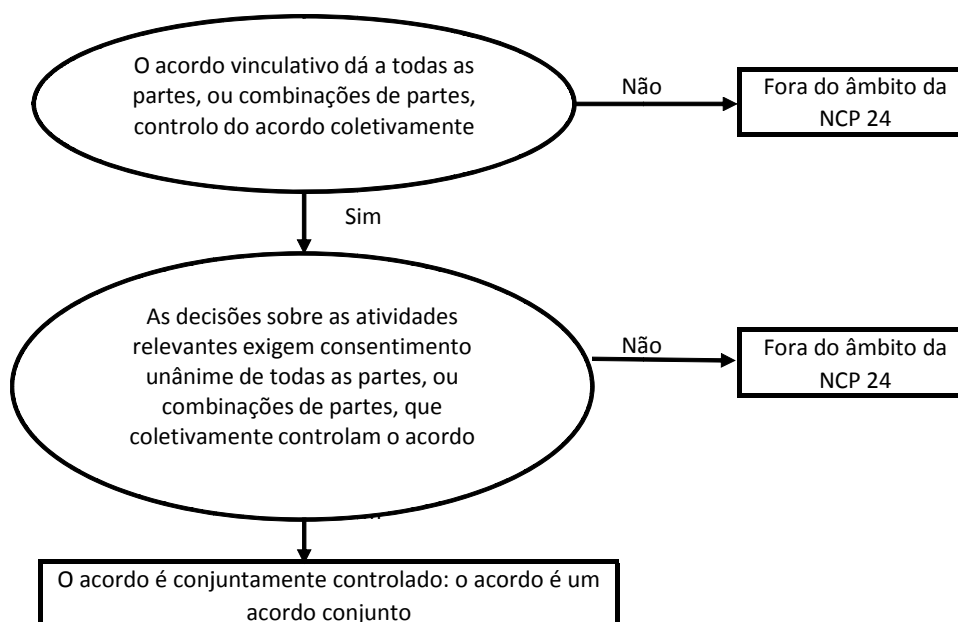
Assuma um acordo em que A e B detém 35% cada dos direitos de voto no acordo e os restantes 30% estão dispersos por outras partes. As decisões sobre as atividades relevantes exigem uma maioria dos direitos de voto. A e B apenas têm controlo conjunto do acordo se o acordo vinculativo estabelecer que as 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

NCP 24 – Acordos Conjuntos

disposições não evita que o acordo seja um acordo conjuntamente controlado e, conseqüentemente, seja um acordo conjunto.

3.6 Esquemáticamente 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 partilharem 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 normal 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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 24 – Acordos Conjuntos

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:

NCP 24 – Acordos Conjuntos

- 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;
- 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 26 – Contabilidade e Relato Orçamental

1. Introdução

- 1.1 Considerando que a NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental é uma norma autoexplicativa suportada nas notas de enquadramento detalhadas da classe zero que definem a movimentação das contas, não se entende necessário introduzir no manual casos elucidativos da sua aplicação.
- 1.2 Contudo, face às questões colocadas com maior frequência à CNC, principalmente pelas Entidades Piloto, sobre matérias que podem ser de interesse comum, aproveita-se a segunda versão do manual da CNC para difundir o entendimento da CNC sobre essas questões.

2. Temas suscitados de interesse comum

2.1 Questão

A escrituração no subsistema da contabilidade orçamental do SNC-AP relativo ao processamento de vencimentos e respetivos pagamentos é diferente do que se utiliza atualmente no âmbito do POCP e planos setoriais?

Resposta

Sim. As retenções em remunerações auferidas para posterior entrega a entidades terceiras (e.g. Autoridade Tributária e Aduaneira, Segurança Social, ADSE) deixaram de ser consideradas operações de tesouraria, com o objetivo de salvaguardar a imagem verdadeira e apropriada que as demonstrações orçamentais devem apresentar em relação à execução orçamental.

Nesse sentido, as obrigações são processadas pelos valores brutos, no quadro do processamento de remunerações. O pagamento total das obrigações será repartido pelo pagamento dos valores líquidos aos beneficiários das remunerações e pela entrega das retenções ou descontos às entidades beneficiárias.

O saldo da conta 0271- *Obrigações processadas* conjugado com o saldo da conta 0281- *Pagamentos do período* evidencia, por natureza da despesa, a quantia retida na fonte que ainda não foi objeto de entrega às respetivas entidades credoras, devendo esta quantia ser consistente com o saldo da conta 24-*Estado e outros entes públicos* e outros terceiros aplicáveis, discriminado em função do tipo de entidade credora das retenções.

Assim, a despesa orçamental paga com natureza de “despesas com o pessoal”, será escriturada no subsistema da contabilidade orçamental do SNC-AP, nos momentos em que ocorrer a escrituração dos respetivos exfluxos de caixa no subsistema da contabilidade financeira.

O procedimento preconizado pela NCP 26 difere do que sucede atualmente com o POCP e planos setoriais em que a conta 252-*Credores pela execução do orçamento* é movimentada a débito e a crédito pela quantia dos vencimentos ilíquidos quando na realidade ocorre o pagamento dos vencimentos líquidos (a execução da despesa orçamental proporciona erradamente a leitura de que está tudo pago, mesmo existindo retenções na fonte por entregar), exigindo a leitura dos saldos de operações extraorçamentais para se apurar a

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental

quantia das retenções na fonte que não foram ainda objeto de entrega às respetivas entidades credoras e cuja responsabilidade de pagamento impende sobre as entidades processadoras.

2.2 Questão

Como deve ser preenchida a linha “Restituição do saldo operações orçamentais” constante da Demonstração do desempenho orçamental?

Resposta

A linha da Demonstração do desempenho orçamental designada “Restituição do saldo de operações orçamentais” apresentará valor na circunstância em que a devolução do saldo da gerência anterior seja contabilizada como restituição na classificação económica de receita 16.01.00, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro, caso em que o valor devolvido será processado como abate ao saldo da gerência anterior transitado do período de relato anterior.

A quantia inscrita na linha em referência evidencia a diferença entre a quantia apresentada como “Saldo de gerência anterior” de “Operações orçamentais” sinalizado por [1] na Demonstração do desempenho orçamental do período “n” e a quantia apresentada como “Saldo para a gerência seguinte” de “Operações orçamentais” sinalizado como [8] na Demonstração de desempenho orçamental do período “n-1”, pois em regra estes montantes são coincidentes.

2.3 Questão

As subcontas relativas a períodos futuros abrangem as faturas ou documentos equivalentes emitidos pela própria entidade com data prevista de recebimento em anos futuros à data de lançamento? E no caso de faturas ou documentos equivalentes emitidos por terceiros com data de vencimento prevista em anos futuros à data de lançamento?

Resposta

As liquidações com incidência em períodos futuros têm que ter correspondência no ativo da entidade, reconhecido na contabilidade financeira como ativos financeiros (contas a receber), pelo que devem estar enquadradas em contratos (ainda que implícitos) que, podendo ser assumidos no período corrente, preveem direitos a receber e recebimentos em períodos futuros, de acordo com datas de vencimento contratualizadas para exercícios futuros.

Por exemplo, se, relativamente às propinas de um dado ano letivo, a instituição assume, na nota de liquidação da propina anual, que há prestações para o ano seguinte, podendo indicar até as referências multibanco e o valor dessas prestações, assume-se que essas prestações relativas a N+1 foram contabilizadas no ano N, dado que preenchem o conceito de ativo financeiro, ao abrigo dos requisitos da NCP 18 – Instrumentos Financeiros, mas cujo recebimento ocorrerá em N+1 ou exercícios seguintes e, portanto, podem considerar-se no ano N e na contabilidade orçamental como liquidações de períodos futuros.

Por outro lado, uma fatura registada contabilisticamente em N que não foi cobrada até ao final do ano N, mas que estava prevista como receita a cobrar em N, não constitui uma liquidação

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental

de exercícios futuros, mas sim uma liquidação a transitar, uma vez que o direito a receber e a receita são de N e não de anos seguintes.

Raciocínio equivalente deve ser estabelecido para as faturas e documentos equivalentes emitidos por terceiros, cuja data de vencimento esteja enquadrada em ano seguinte ao da data de lançamento do documento.

Note-se que as liquidações do período e de períodos futuros na receita são simétricas às obrigações do período e de períodos futuros na despesa (não em relação a compromissos).

No caso de ser rececionada uma fatura ou documento equivalente no final do ano “n”, com data de emissão desse momento (final do ano “n”) e com data de vencimento enquadrada no ano “n+1”, deve ser lançada no momento da receção (com data de lançamento coincidente com a data de emissão), tratando-se, portanto, de uma dívida a terceiros assumida no ano “n” e escriturada nesse ano (não uma dívida assumida em “n+1”), devendo no final do ano integrar o saldo da conta *0273 Obrigações a transitar*.

Assim, a fatura de dezembro, emitida por terceiros nos termos legais, é compromisso e obrigação do ano, que segundo a data de vencimento poderá ser paga no ano seguinte.

As obrigações de períodos futuros exigem que seja reconhecida a totalidade do passivo na contabilidade financeira, sendo que o subsistema da contabilidade orçamental proporciona o escalonamento plurianual dos pagamentos. No momento do reconhecimento, o total do passivo no subsistema da contabilidade financeira deve ser igual ao total das obrigações (do período e de períodos futuros) no subsistema da contabilidade orçamental, caso, por exemplo, de empréstimos contraídos, locações financeiras, acordos de pagamento e operações análogas.

Em suma, dir-se-á que a conta *027-Obrigações* apresentará apenas as obrigações de curto prazo. As obrigações de médio e longo prazo deverão estar refletidas na conta *044-Despesa de períodos futuros-Obrigações*.

2.4 Questão

Quando o organismo deteta a necessidade de pedir uma reposição a terceiros como deve ser tratada?

Resposta

As reposições têm um tratamento específico na contabilidade orçamental. Assim, após a emissão da nota de débito pela entidade pública duas situações podem ocorrer:

- 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, sendo a devolução designada “reposição abatida aos pagamentos” (RAP) e contabilizada como redução à despesa paga; ou
- 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, sendo a devolução designada “reposição não abatida aos pagamentos” (RNAP), e contabilizada como receita cobrada, associando-se às contas da

NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental

classe zero aplicáveis: capítulo 15 da classificação económica de receita aprovada pelo Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro.

Conforme dispõe a nota de enquadramento da conta *0291-RAP emitida*, a movimentação da conta ocorre no momento da cobrança.

Assim sendo, a emissão de uma nota de débito não implica qualquer registo na contabilidade orçamental, pois tal registo só irá ocorrer aquando da efetiva devolução a qual poderá constituir uma RAP ou RNAP, ou seja, o registo no subsistema da contabilidade orçamental do SNC-AP associado à emissão da nota de débito e do seu recebimento ocorrerá neste último momento, que é aquele em que se tem a certeza se a nota de débito deve ser tratada como RAP ou RNAP.

2.5 Questão

Como deve ser tratado o saldo da conta *081 – Encerramento do Orçamento*? Deve transitar para o período seguinte, ou no processo de encerramento automático do ano, quando se proceder à transferência de saldos para o ano seguinte, dá-se a indicação ao sistema para este saldo não transitar?

Resposta

A conta *081-Encerramento do orçamento* será usada no processo de encerramento da contabilidade orçamental, nos termos previstos no ponto 39 da NCP 26, sendo movimentada por contrapartida das contas *012 Previsões corrigidas*, *014 Previsões por liquidar*, *022 Dotações corrigidas* e *024 Dotações disponíveis*, as quais ficarão saldadas. O saldo da conta *081 Encerramento do orçamento* caduca com o ano, na medida em que o orçamento é anual, não transitando para o período contabilístico seguinte saldos de dotações orçamentais, pelo que o saldo da conta em referência também não deverá transitar.

2.6 Questão

Quando e de que forma se saldaram as subcontas da conta *07-Operações de Tesouraria*?

Resposta

O saldo das operações de tesouraria é apurado na Demonstração do desempenho orçamental. No final do ano debita-se a *072-Pagamentos por operações de tesouraria* por contrapartida da *071-Recebimentos por operações de tesouraria* e o saldo da *071-Recebimentos por operações de tesouraria* corresponderá ao valor do saldo das operações de tesouraria.

Este saldo constituirá o saldo de abertura das operações de tesouraria do ano seguinte.

NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental

2.7 Questão

Como devem ser contabilisticamente tratadas as eventuais devoluções de operações de tesouraria?

Resposta

No que concerne aos recebimentos de operações de tesouraria sempre que existir um erro no seu registo deverá proceder-se à sua correção através do estorno dos lançamentos efetuados. No que concerne à devolução de eventuais verbas arrecadadas deverá utilizar-se a respetiva subconta da *072-Pagamentos por operações de tesouraria*.

2.8 Questão

Numa Autarquia Local qual a fonte de financiamento a utilizar na execução de despesas suscetíveis de reembolso comunitário?

Resposta

A fonte de financiamento para estas entidades só deve ser indicada no momento do pagamento. Portanto, não é aplicável na fase do orçamento, sem prejuízo do plano plurianual de investimentos indicar a distribuição por fontes de financiamento da cobertura financeira prevista da despesa de investimento. A eventual alteração das fontes de financiamento da despesa prevista neste mapa deverá ser considerada uma alteração do mapa em questão e não uma alteração ao orçamento. A entidade no momento do pagamento deve indicar a fonte de financiamento que efetivamente deu cobertura à despesa, mesmo que seja suposto a despesa ser financiada por fundos comunitários e não devido ao financiamento mediante sistema de reembolso. Igualmente, em momento posterior, após reembolso comunitário, pode ser indicada a fonte de financiamento comunitário para dar cobertura a despesa que era suposto ser coberta por receitas próprias, por exemplo.

2.9 Questão

Como deve ser tratado contabilisticamente a restituição de receita no ano “n” que foi cobrada no ano “n-1”?

Resposta

A NCP 26 prevê o tratamento contabilístico a dar aos reembolsos e restituições, sendo que, conforme decorre das notas explicativas das contas *0181 — Reembolsos e restituições emitidos* e *0182 — Reembolsos e restituições pagos*, os mesmos são sempre tratados por abate à receita e não através da despesa.

No caso de pagamento no ano N de reembolsos ou restituições de receita liquidada e cobrada no ano N-1, debitar-se-á a conta *0182 — Reembolsos e restituições pagos* pelo pagamento do reembolso ou da restituição, previamente emitidos, por contrapartida da conta *0172 Recebimentos de períodos findos*.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental

De facto, isso poderá originar uma receita líquida negativa, significando que no ano em apreço, à data da restituição, na classificação económica da receita em causa o valor das restituições é superior ao valor da cobrança.

Em resumo, independentemente do ano da cobrança, os reembolsos e restituições ocorrem sempre por abate à receita, podendo ocorrer a situação de determinada rubrica de receita apresentar um valor negativo, significando que os reembolsos ou restituições foram superiores à cobrança verificada no ano em curso, podendo esta última até ser nula.

2.10 Questão

No que respeita à utilização da conta *04 Despesa de períodos futuros*, é referido: “Esta conta destina-se ao registo contabilístico dos contratos celebrados pela entidade pública que geram responsabilidades (compromissos) com incidência em períodos futuros, assim como aqueles que geram também contas a pagar (obrigações) com incidência em períodos futuros”.

“041-Orçamento — Debita-se pela assunção de compromissos com incidência em períodos futuros por contrapartida da conta 042-Compromissos assumidos.

043-Compromissos com obrigação — Debita-se pelas obrigações contraídas com incidência em períodos futuros por contrapartida da conta 044-Obrigações”.

Assim, as contas 041 e 042 são movimentadas por todos os compromissos assumidos para anos futuros (deem ou não origem a obrigações a pagar em anos futuros) ou apenas pelos compromissos assumidos para anos futuros que ainda não geraram obrigações a pagar em anos futuros, dado que essas estarão contempladas nas contas 043 e 044?

Resposta

As contas 041 e 042 são movimentadas por todos os compromissos assumidos com incidência em anos futuros.

As obrigações em períodos futuros, ou seja, contas a pagar reconhecidas no período corrente no subsistema de contabilidade financeira, mas com efeitos de tesouraria futuros, ao nível da contabilidade orçamental, são registadas nas contas *043-Compromissos com obrigação* e *044-Obrigações*, sendo que previamente terá que ser reconhecido nas contas *041-Orçamento* e *042-Compromissos assumidos*, os valores dos compromissos respetivos.

Assim sendo, para reconhecer uma obrigação de anos futuros a entidade deverá proceder ao débito da conta 041 por contrapartida da 042, e de seguida ao débito da 043 por contrapartida da conta 044.

Os compromissos com efeitos de tesouraria (pagamentos) futuros são registados apenas nas contas *041-Orçamento* e *042-Compromissos assumidos*.

Assim, as operações que somente impliquem o registo de um compromisso na contabilidade orçamental, e que não implicam o reconhecimento de um passivo na contabilidade financeira (conta a pagar), sendo que esse compromisso tem efeitos de tesouraria (pagamentos) para além do período em que é assumido, levam a que esses efeitos de tesouraria futuros sejam expressos nas contas 041 e 042, acima referidas.

NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental

2.11 Questão

Relativamente à conta *0173-Recebimentos diferidos*, esta deve ser utilizada por todas as entidades públicas beneficiárias de rendimentos sujeitos a retenção na fonte efetuadas por terceiros?

Resposta

A conta *0173-Recebimentos diferidos* só se aplica às retenções na fonte de IRC aplicadas aos rendimentos da entidade e que tenham natureza de imposto por conta, ao contrário da retenção a título definitivo.

Esta conta, em princípio, só será utilizada pelas empresas públicas reclassificadas no setor institucional das administrações públicas e por esse motivo sujeitas ao SNC-AP, nos termos do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

2.12 Questão

A liquidação e cobrança do saldo da gerência anterior não implica a duplicação do valor na Demonstração do desempenho orçamental, dado que o saldo da gerência seguinte é calculado pela soma do saldo da gerência anterior com a receita cobrada deduzida da despesa paga?

Resposta

O movimento de liquidação e cobrança do saldo de gerência não deve ser refletido na Demonstração do desempenho orçamental ao nível dos recebimentos. No *layout* desta demonstração está contemplado um campo próprio para o saldo de gerência anterior. No entanto, o mesmo deve constar na Demonstração de execução orçamental da receita, nos termos do modelo definido pela NCP 26.

2.13 Questão

Considerando que as operações de tesouraria referentes a *descontos e retenções em vencimentos* passam a ser contabilizadas como orçamentais, coloca-se a questão sobre o tratamento contabilístico a adotar no caso das retenções efetuadas a fornecedores quando estes não apresentem em tempo útil a declaração de situação contributiva regularizada ou o acesso a consulta, por exemplo. Será contabilizado como operações de tesouraria ou orçamental?

Resposta

As retenções (penhoras) para a AT, segurança social, tribunais, solicitadores, das dívidas contraídas por trabalhadores em funções públicas e fornecedores deixam de ser consideradas em SNC-AP operações de tesouraria e passam a ser consideradas como orçamentais, ficando o valor registado como obrigação até ser efetivamente pago.

NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental

2.14 Questão

Como deve ser contabilizado orçamentalmente (NCP26) o IVA intracomunitário não dedutível? Deve o valor do imposto ser acrescido no momento da criação do cabimento e do compromisso, originando duas obrigações, uma ao fornecedor e outra ao Estado?

Resposta

O tratamento do IVA em termos orçamentais está definido na Circular, Série A, n.º 1345, da Direção-Geral do Orçamento.

O presente esclarecimento não abrange o enquadramento fiscal do IVA, matéria da competência da Autoridade Tributária e Aduaneira.

A situação exposta leva a que tenham de se considerar dois aspetos:

- A fatura do fornecedor que suporta o registo da obrigação da contabilidade orçamental, sendo que o cabimento e o compromisso devem ter em conta o valor a pagar ao fornecedor, não considerando o IVA; e
- O IVA liquidado e não dedutível. Este terá de ser incluído na respetiva declaração periódica e é o resultado desta que permite verificar se resulta uma receita ou uma despesa no apuramento do IVA. Nesse sentido, se da declaração periódica resultar um IVA a pagar, regista-se a sua entrega ao Estado em classificação económica de despesa 06.02.03 – Outras; se resultar da declaração periódica um IVA a recuperar e for solicitado o seu reembolso, a classificação económica da receita a considerar é a 08.01.99 – Outras.

2.15 Questão

No caso em que as empreitadas têm IVA autoliquidado, este não deve ser considerado como despesa na empreitada? Deve dar origem a um gasto com impostos? A NCP 5 refere que o valor do ativo deve incluir todos os custos para a sua produção e/ou aquisição, incluindo os impostos não dedutíveis.

Devemos considerar um gasto com empreitada na classe 4 *Investimentos* na contabilidade financeira e uma despesa com impostos na contabilidade orçamental? Não era suposto terem ambas a mesma natureza?

Resposta

A mensuração do custo no reconhecimento inicial, nos termos da NCP 5–Ativos Fixos Tangíveis, não pode ser transposta para o reconhecimento das despesas por natureza na contabilidade orçamental.

Assim, como é referido na própria questão, os impostos não dedutíveis integram o custo de um bem do ativo fixo tangível.

Ao nível da contabilidade orçamental, deve ter-se em consideração o esclarecimento prestado na questão 2.14 anterior e o tratamento do IVA que está previsto na Circular 1345 da Direção-Geral do Orçamento.

NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental

2.16 Questão

Um bem recebido como dação em pagamento por uma entidade para liquidação de um valor a receber de um cliente deverá ter reflexo na execução orçamental da receita?

Resposta

Conforme consta das definições da NCP 26, *Recebimentos são influxos de caixa ou entradas em espécie no património da entidade, devendo neste último caso a entidade reconhecer um influxo de caixa pela regularização da dívida e, simultaneamente, um exfluxo de caixa no valor da dívida pela aquisição virtual do bem.*

Assim sendo, quando a entidade recebe um bem como dação em pagamento, na contabilidade orçamental deverá registar o recebimento da quantia em dívida, como se o tivesse efetivamente arrecadado e também uma despesa, pela mesma quantia, com a aquisição do bem que foi recebido.

2.17 Questão

O saldo de tesouraria apurado atualmente inclui retenções de quotizações sociais e outras decorrentes do processamento de vencimentos e que no âmbito do SNC-AP deixam de incluir o saldo de tesouraria. No primeiro ano de aplicação do SNC-AP como devem ser tratados estes saldos?

Resposta

O saldo inicial de operações de tesouraria no primeiro ano de aplicação do SNC-AP será igual ao saldo de operações de tesouraria apurado no âmbito do POCP ou plano setorial.

De facto, no âmbito do SNC-AP as retenções deixam de ser tratadas como operações de tesouraria e passam a constar como contas por pagar até ao seu pagamento efetivo.

Assim sendo, desde o primeiro momento da adoção do SNC-AP que as mesmas deixarão de ser consideradas como operações de tesouraria. A única exceção é para o saldo de operações de tesouraria que transite do ano anterior, que continuará a ser considerado como operações de tesouraria até ao seu efetivo pagamento.

Como no âmbito do POCP ou plano setorial já teria sido considerado despesa orçamental quando se pagou o vencimento líquido não poderia depois, no âmbito do SNC-AP, ser considerado novamente como despesa orçamental.

2.18 Questão

As entidades incluídas no perímetro de consolidação orçamental podem ser diferentes das que constam do perímetro de consolidação financeira, dado que o perímetro de consolidação da NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental é mais restrito do que o da NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas pois está limitado às entidades reclassificadas pelo INE?

São neste caso apresentadas duas prestações de contas consolidadas diferentes?

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental

Resposta

As demonstrações consolidadas orçamentais e financeiras terão de facto perímetros diferentes. Não obstante, não se tratará de duas prestações de contas consolidadas diferentes, mas sim mapas distintos na mesma prestação de contas consolidadas.

Assim sendo, aquando da apresentação da prestação de contas consolidadas, as entidades apresentarão os mapas orçamentais com o perímetro orçamental e os mapas financeiros com o perímetro de controlo.

2.19 Questão

Quais os registos contabilísticos a efetuar no subsistema orçamental quando, por exemplo, o município para recuperar um valor a receber de habitação social realiza um acordo de pagamentos com o inquilino?

Resposta

Se o acordo implicar o recebimento a mais de 12 meses, deverá anular em parte as liquidações transitadas, pois já não serão liquidações do ano e deverá registar também receita de períodos futuros, nomeadamente na conta 032, já que deixará de ter apenas um ativo corrente e passará a ter também um ativo não corrente no valor que seja para receber a mais de um ano.

2.20 Questão

Se um município atribuir a uma freguesia um subsídio corrente por três anos para que esta desenvolva um conjunto específico de atividades, deve o município no subsistema da contabilidade orçamental registar o compromisso do ano referente ao valor a transferir no próprio ano e em compromissos de anos futuros o valor dos restantes dois anos, e a freguesia registar na rubrica 03 *receita de períodos futuros* o valor a receber nos próximos dois anos?

Resposta

A resposta concreta a esta questão dependerá dos compromissos contratuais assumidos. Contudo, esclarece-se que a freguesia só deverá registar como *receita de períodos futuros* se do lado do município esse contrato refletir obrigações de anos futuros e não compromissos de anos futuros.

O município só pode registar nas contas de obrigações de anos futuros caso tenha reconhecido um passivo (conta a pagar) na contabilidade financeira.

No entanto, a situação descrita, sem prejuízo da necessidade de uma análise concreta dos termos e condições do protocolo, sugere que o registo da obrigação por parte do município só vá ocorrendo à medida que a freguesia desenvolva as atividades no âmbito do protocolo.

2.21 Questão

A NCP 26 refere que quando a receita é superior ao orçamento, se deverá fazer uma alteração orçamental. Essa alteração deve ser feita sempre que ocorre um desfasamento ou somente no final do ano, quando se apurar que o global da receita é superior ao orçamentado?

NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental

A despesa pode ser reforçada em simultâneo com esse aumento de receita?

A contabilização é por conta de crédito especial?

Resposta

Esclarece-se que o referido na NCP 26 pretende evitar a existência de execuções acima de 100% em determinadas receitas, quando existam outras com execução baixa, devendo nesse caso serem efetuadas alterações orçamentais permutativas, mas poderá acontecer, quando o orçamento da receita está globalmente acima dos 100%, que não seja possível fazer essas alterações.

No que concerne ao reforço da despesa, caso a mesma seja efetuada por contrapartida de um excesso de receita já arrecadado, estar-se-á de facto perante um crédito especial.

Neste âmbito, chama-se a atenção, no caso das Autarquias Locais, para o facto de que o ponto 8.3.1. do POCAL se mantém em vigor e a menos que se esteja perante uma receita consignada ou produto de empréstimos, a inscrição desse crédito especial traduz uma revisão ao orçamento, que teria que ser aprovada pela Assembleia Municipal.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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.
- 1.2 A nova Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), aprovada em anexo ao Decreto-Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, preconiza um modelo de orçamentação baseado em programas, sendo necessário apurar os custos e resultados das políticas públicas. Este apuramento depende da implementação do subsistema da contabilidade de gestão, o qual permite avaliar o resultado das ações que contribuam para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos.
- 1.3 No quadro do Plano de Implementação da LEO, está previsto o desenvolvimento de um modelo de custeio que seja instrumental à implementação do modelo de orçamentação por programas. O desenvolvimento do modelo de custeio e indicadores de desempenho para as políticas públicas terá necessariamente impacto na NCP 27.
- 1.4 Adicionalmente, existem outras exigências sobre esta matéria estabelecidas por legislação aplicada a setores específicos, por exemplo, nas autarquias locais, saúde e educação.
- 1.5 Neste contexto, a presente secção desenvolve, com base na NCP 27, um modelo de contabilidade de gestão, sem prejuízo da implementação do modelo de orçamentação e relato por programas (*performance budgeting and reporting*) previsto na nova LEO.

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;

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

- Indicadores operacionais de avaliação de desempenho e outra informação sobre custos.
- 2.3 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, 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 que se sugerem 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.
- 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 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

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

- 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.

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)

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

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

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

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

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

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...

...

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

94 CUSTOS POR ATIVIDADES/FUNÇÕES

94XX Atividade/Função YY

...

95 CUSTO DE PRODUÇÃO DE ATIVOS FIXOS

95xx Ativo Fixo A

....

96 CUSTO DE PRODUTOS

96xx Produto X

...

97 CUSTO DE SERVIÇOS PRESTADOS

97XX Serviço Prestado Y

...

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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

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.

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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

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.

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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

- (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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

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/FUNÇÕES

Esta conta visa dar cumprimento aos requisitos da NCP 27 que recomenda a utilização do sistema de custeio baseado nas atividades (ABC), podendo também ser usada para o cálculo dos custos por funções, caso a entidade não utilize o sistema ABC ou o utilize e pretenda informação não só por atividades, mas também por funções. É o caso, por exemplo, das autarquias locais que têm a responsabilidade de diversas funções e onde é útil obter informação do gasto de cada função.

Assim, esta conta deve ser desdobrada pelas diferentes funções e/ou atividades da entidade, quer sejam principais, quer auxiliares ou de suporte.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

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).

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

97 CUSTO DE SERVIÇOS PRESTADOS

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 prestado.

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.

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

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

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 pela quantia 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).

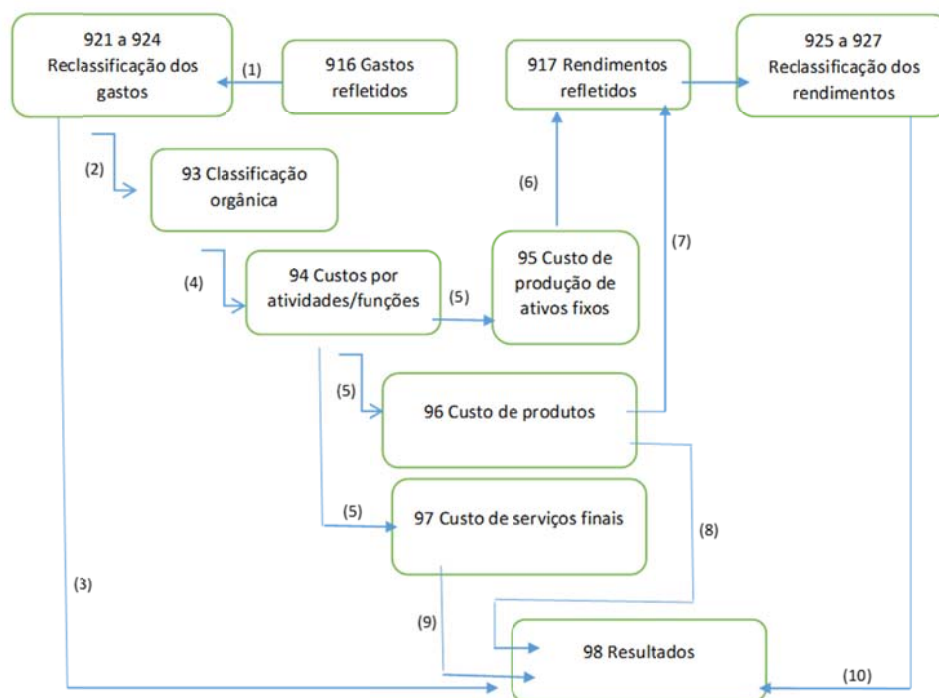
Credita-se pelos rendimentos não diretos a produtos ou serviços, por contrapartida da conta 927 – Rendimentos gerais.

O fluxograma seguinte (Figura 1) ilustra o funcionamento das contas propostas da Classe 9.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

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).
- (4) Repartição dos custos das orgânicas pelas atividades e/ou funções (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 e/ou funções.
- (5) Distribuição dos custos por atividades e/ou funções (94), pela produção de ativos fixos (95), produtos (96) e serviços prestados (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 prestados (982).

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

(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, refletidos no balanço como ativos fixos tangíveis ou intangíveis.

3.4 Do Quadro 5 obtém-se a informação pretendida neste parágrafo da NCP 27.

4. Definições – Tipos de custos

Gastos diretos e gastos indiretos

4.1 Conforme proposta da Classe 9 antes apresentada, a conta 921 – Gastos diretos regista os gastos diretos aos ativos fixos, produtos e serviços prestados, ou às atividades intermédias. Caso a entidade opte por utilizar o sistema ABC, 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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

Gastos de subatividade

- 4.4 Na proposta da Classe 9 não existe conta particular para os gastos de subatividade, 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. Sobre o Sistema ABC e serviços internos

- 5.1 No caso de a entidade desenhar o sistema de contabilidade de custos ou de gestão com base no sistema ABC, deve previamente definir as atividades e respetivos indutores de custos.
- 5.2 No caso de a entidade optar por repartir os custos por serviços internos ou divisões ou centros de responsabilidade, deve previamente definir os respetivos serviços auxiliares, principais e critérios de repartição desses custos pelos produtos ou serviços prestados.

5.3 Exemplos de aplicação

5.3.1 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;
- 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/serviços 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 os serviços da entidade, quer auxiliares, quer principais, e respetivos indutores de atividade, conforme exemplo seguinte.

No caso de optar por obter informação dos custos por atividades (sistema ABC), deve em cada serviço definir as respetivas atividades.

Exemplo de serviços internos e serviços prestados para o setor da educação

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

Serviços internos e auxiliares	Base de Repartição/ 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 ou serviços principais	Base de Repartição/ 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 ou serviços/funções 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 por projetos de investigação.

Recomenda-se a utilização de diferentes bases de repartição dos custos indiretos. 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.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

Os outputs finais podem incluir serviços prestados para os quais é cobrada uma taxa ou propina. Nestes casos, recomenda-se que seja acrescentada, no mapa correspondente, a informação sobre os rendimentos nomeadamente de taxas, propinas e serviços faturados.

5.3.2 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.

No caso de optar por obter informação dos custos por atividades (sistema ABC), deve em cada serviço definir as respetivas atividades.

Exemplo de serviços internos e serviços prestados para o setor da saúde

Serviços internos e auxiliares		Base de Repartição/ Indutor	Custo final
Apoio clínico	Diagnóstico e Terapêutica	Exames	Custo por exame
	Anestesiologia	Análises	Custo por análise
	Bloco Operatório	Sessões	Custo por sessão ou tratamento
	Outras atividades de apoio clínico	Tratamentos Transfusões Intervenções cirúrgicas Atendimentos Refeições ...	Custo por transfusão Custo por intervenção cirúrgica ...
Apoio geral	Instalações e Equipamentos	Horas de serviço Refeições oferecidas Quilos de roupa tratada	Custo por refeição
	Atividades de hotelaria		Custo por diária
	Outras atividades de apoio geral		Custo por Kg de roupa tratada
Atividades administrativas	Administração e Direção		
	Serviços Técnicos e Administrativos		

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

Atividades ou serviços principais		Base de Repartição/ Indutor	Custo final
Internamento	Cuidados continuados integrados	Doentes atendidos	Custo por doente tratado
	Medicina	Doentes internados	Custo por doente atendido
	Cirurgia	Consultas realizadas	Custo por dia de internamento
	Obstetrícia	Cirurgias realizadas	Custo por consulta
	Medicina da criança e do adolescente	Sessão realizada	Custo por cirurgia
	Quartos particulares	Visitas domiciliárias realizadas	Custo por visita domiciliária
	Cuidados intensivos	...	Custo por sessão
	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 ou serviços podem ser classificadas(os) em atividades ou serviços 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.

Recomenda-se a utilização de diferentes bases de repartição dos custos indiretos. Por exemplo, um doente internado com mais horas ou dias de internamento terá uma maior percentagem de custos indiretos.

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.

5.3.3 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 nas autarquias locais é fornecida através dos Quadros 1 a 4 abaixo propostos, cuja obtenção é facilitada definindo-se previamente as

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

atividades ou serviços internos da entidade, quer auxiliares, quer principais, e respetivos indutores ou bases de repartição, conforme exemplo seguinte.

No caso de optar por obter informação dos custos por atividades (sistema ABC), deve em cada serviço definir as respetivas atividades.

Exemplo de serviços internos e serviços prestados para as autarquias locais

Serviços internos e auxiliares	Base de Repartição/ Indutor	Custo final
- Órgãos autárquicos - Administração geral - Recursos humanos - Apoio jurídico - Apoio Técnico (informática, manutenção, vigilância, etc.) - Outras atividades	Horas	Custo hora
Atividades ou serviços principais	Base de Repartição/ 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, polícia 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...

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

Cemitério	Nº de cemitérios	Custo dia
Outros		

Os serviços considerados neste exemplo foram definidos tendo por base as atribuições dos municípios e freguesias sobretudo de média e grande dimensão. Contudo, dada a especificidade e heterogeneidade das atividades desenvolvidas, poderão as entidades desagregar os serviços em atividades conforme referido anteriormente.

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..

Os gastos diretos são imputados a cada atividade ou serviço 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 ou serviço (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 ou serviço.

Se as atividades ou serviços auxiliares prestam apoio a mais do que um serviço prestado o seu custo deve ser imputado, em regra, adotando-se um critério de repartição (por exemplo o critério das horas de atividade consumidas pelas atividades utilizadoras desses recursos). Assim, um serviço prestado que consome mais recursos (por exemplo, mão de obra) também receberá uma maior percentagem de gastos indiretos.

6. Divulgações

Relato Financeiro e Relatório de Gestão

- 6.1 A 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.
- 6.2 Adicionalmente, a mesma Norma refere que o sistema de Contabilidade de Gestão deve permitir obter a seguinte informação, por cada bem, serviço ou atividade final:
- 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;

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

- 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.
- 6.3 O Relatório de Gestão (ou relatório de atividades) de cada entidade deve incluir uma lista de indicadores de custos obtidos da contabilidade de gestão.
- 6.4 A contabilidade de gestão 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. A seguir 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)
- 6.5 Outros mapas podem ser elaborados de forma a dar cumprimento aos objetivos de divulgação de informação da Contabilidade de Gestão estabelecidos na NCP 27.
- 6.6 A coluna sobre as contas apenas é meramente uma sugestão de onde se obtém a informação caso a entidade opte pela classe 9 sugerida neste Manual de implementação.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

QUADRO 1: RESULTADOS POR FUNÇÕES

Data ____/____/____

Unidade Monetária (...)

		Ano N	Ano N-1
981 (C)	RENDIMENTOS DIRETOS (1)		
982 (C)	Produtos vendidos		
	Serviços prestados		
981 (D)	GASTOS INCORPORADOS (2)		
982 (D)	Custos dos Produtos vendidos		
	Custos dos Serviços prestados		
981 (Saldo)	RESULTADO BRUTO DO PERÍODO (3) = (1) – (2)		
982 (Saldo)	Produtos		
	Serviços		
987	RENDIMENTOS GERAIS (4)		
9871	Impostos e taxas		
9872	Transferências e subsídios correntes obtidos		
9873	Rendimentos ambientais		
...	...		
9875	Rendimentos financeiros		
...	...		
9879	Outros rendimentos		
986	GASTOS NÃO INCORPORADOS (5)		
9861	Gastos operacionais		
9862	Transferências e subsídios concedidos		
9863	Gastos ambientais		
9864	Gastos administrativos		
9865	Gastos financeiros		
...	...		
9869	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 coincidir com o total apresentado na demonstração dos resultados por natureza do sistema de contabilidade financeira.

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

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, m³ 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, n.º 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).

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

QUADRO 3: CUSTOS POR ATIVIDADES OU FUNÇÕES

Data: ____/____/____

Unidade Monetária (...)

GASTOS	Atividade/Função					
	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)						-----
Subatividade (6) = (5) – (3)						-----
Custos de Subatividade (7) = (4)*(6)						

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

Este quadro mostra os custos por atividade ou funções ou serviços suportados num determinado período, independentemente da sua repercussão nos custos dos bens vendidos ou serviços faturados nesse período.

No caso de uma entidade optar pelo custo por atividades e apresentar 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 por atividades ou serviços, as respetivas bases de repartição utilizadas (por exemplo, área ocupada, nº de horas de trabalho, quantidade encomendada, entre outros).

As linhas 2 a 7 apenas são utilizadas caso a entidade opte pelo sistema ABC. Na linha 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 subatividade mede-se pela diferença entre a quantidade prevista e a quantidade real de indutor de gastos. O custo da subatividade mede-se multiplicando a subatividade (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)						

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

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;
- As 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, m³ de água, consulta, 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)						

Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

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.

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)

MANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

Introdução

No presente Capítulo apresentam-se notas para apoiar a preparação das divulgações previstas no “Modelo de notas explicativas (anexo) às demonstrações financeiras” constantes da NCP 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras, dando especial ênfase às divulgações que 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 Modelo acima referido.

As divulgações a fazer no Anexo devem ser claras, objetivas e concisas. Informação pouco clara, não objetiva ou imprecisa e em excesso pode comprometer uma das características fundamentais da informação financeira que é a compreensibilidade.

As divulgações devem ser feitas em função da materialidade das quantias envolvidas e da importância dos assuntos a relatar.

O presente Capítulo está direcionado fundamentalmente para as entidades abrangidas pelo Regime Geral do SNC-AP. Contudo, as pequenas entidades do Regime Simplificado podem utilizar os modelos de quadros aqui apresentados quando for necessário divulgar qualquer das matérias referidas na Estrutura do Anexo constante dos parágrafos 23 a 26 da NCP-PE.

Nota 1 — Identificação da entidade, período de relato e referencial contabilístico

O ponto 1.1, alíneas a) a g) do Anexo (NCP 1) requer divulgação de informação que permita a identificação da entidade. Esta informação pode ser complementada por outra como a que a seguir se exemplifica, desde que não conste já de outros documentos publicados em conjunto com as demonstrações financeiras (por exemplo, no relatório de gestão ou relatório equivalente):

- Estrutura organizacional, nomeadamente anexando o organograma, com as principais unidades orgânicas;
- Recursos humanos;
- Órgãos de gestão, órgãos de fiscalização, órgãos consultivos e outros.

A alínea h) do ponto 1.1 do Anexo (NCP 1) refere que

“Caso as demonstrações financeiras anuais sejam apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano indicar:

(i) Período abrangido pelas demonstrações financeiras;

(ii) Razão para usar um período diferente do anual; e

(iii) Indicação de não serem inteiramente comparáveis as quantias das demonstrações financeiras do período anterior.”

Tais situações estão previstas, por exemplo, na Resolução n.º 1/2015, da 2.ª Seção do Tribunal de Contas (Prestação de contas ao Tribunal relativas ao ano de 2015 e gerências partidas de 2016), que refere no n.º 16:

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

“Salvo disposição legal e específica ou quando o período de vigência da gerência não termine a 31 de dezembro (v.g. ou substituição do responsável ou da totalidade dos responsáveis em administrações colegiais e, bem assim, da substituição parcial de gerentes em administrações colegiais por motivo de presunção ou apuramento de qualquer infração financeira), o envio das contas deve ter lugar no prazo de 45 dias a contar da data de substituição dos responsáveis, de acordo com o n.º 5 do artigo 52.º da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTdC).”

Por sua vez, este artigo 52.º (Da Prestação de contas) refere que:

“1 — As contas são prestadas por anos económicos e elaboradas pelos responsáveis da respetiva gerência ou, se estes tiverem cessado funções, por aqueles que lhes sucederem, sem prejuízo do dever de recíproca colaboração.

2 — Quando, porém, dentro de um ano económico houver substituição do responsável ou da totalidade dos responsáveis nas administrações coletivas, as contas são prestadas em relação a cada gerência.

3 — A substituição parcial de gerentes em administrações colegiais por motivo de presunção ou apuramento de qualquer infração financeira dá lugar à prestação de contas, que são encerradas na data em que se fizer a substituição.

4 — As contas são remetidas ao Tribunal até 30 de abril do ano seguinte àquele a que respeitam, sem prejuízo de as contas consolidadas serem remetidas até 30 de junho.

5 — Nos casos previstos nos n.ºs 2 e 3, o prazo para apresentação das contas é de 45 dias a contar da data da substituição dos responsáveis.

...”

Relativamente aos requisitos de divulgação do ponto 1.2 – Referencial contabilístico e demonstrações financeiras, a alínea (a) requer que a entidade faça uma declaração de que o referencial contabilístico adotado foi o SNC-AP e, caso aplicável, quais os requisitos das NCP que foram derogadas para que as demonstrações financeiras dessem uma imagem mais verdadeira e apropriada do ativo, do passivo e dos resultados.

Um exemplo comum desse tipo de declaração (sem derrogações) pode ser o seguinte:

“As demonstrações financeiras foram preparadas com base nos registos contabilísticos mantidos em conformidade com o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, e foram aplicados os requisitos das Normas de Contabilidade Pública (NCP) relevantes para entidade.”

Caso não seja aplicável alguma NCP relevante ou haja derrogação de algum requisito de alguma NCP relevante, esta declaração deve terminar com as exceções que se verificarem. Por exemplo:

“...e foram aplicados os requisitos das Normas de Contabilidade Pública (NCP) relevantes para entidade, exceto quanto ao requisito.... da NCP XX que não foi aplicado porque.....”

Também neste ponto pode ser divulgada informação sobre outras normas que foram aplicadas a título de integração de lacunas, conforme prevê o artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

A alínea b) do mesmo ponto requer “Indicação e comentário das contas do balanço e da demonstração dos resultados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do período anterior.” Esta situação pode ocorrer, por exemplo:

- Quando um município passa a integrar os ativos e passivos de uma empresa municipal que foi dissolvida por exigências legais, ou o contrário (saída de alguns ativos e passivos por criação de uma empresa municipal).
- Quando ocorrer a transferência de um ativo fixo tangível para propriedades de investimento ou vice-versa, em resultado de a entidade alterar o objetivo com que detém esse ativo.
- Quando, por alguma razão que deverá ser fundamentada, a entidade decidir alterar a fórmula de custeio dos inventários, passando do custo médio ponderado admitido como regra geral da NCP 10 – Inventários, para outra fórmula de custeio.

As informações a divulgar nos termos das alíneas (d) e (e), podem ficar agregadas numa única nota do Anexo com referência direta da rubrica “Caixa e depósitos” do balanço.

Nas Administrações Públicas, por vezes assumem particular relevância nos saldos de caixa e equivalentes, as quantias relativas às designadas “operações de tesouraria”, que correspondem a verbas retidas ou cobradas pelas entidades, para serem entregues a outras e, portanto, efetivamente não disponíveis para uso. Tais quantias, devem ser consistentes com as apresentadas no Mapa das Operações de Tesouraria (ponto 4 do Anexo às demonstrações orçamentais da NCP 26).

Devem ainda ser referidos outras quantias que, por não estarem disponíveis no curto prazo para uso geral, devem ser apresentados no balanço como ativos não correntes – por exemplo, depósitos por prazos superiores a 1 ano não mobilizáveis (conta 131 do PCM), depósitos que estejam a servir de garantia a dívidas a médio e longo prazos, depósitos que sejam consignados a determinados tipos de despesas e ou investimentos (conta 132 do PCM) e depósitos de garantias e cauções (conta 133 do PCM).

Uma forma de divulgar esta informação pode ser a constante do Quadro 1 seguinte:

Quadro 1 – Desagregação de caixa e depósitos

Conta	Euros	
Caixa		xxx
Depósitos à ordem		xxx
Depósitos à ordem no Tesouro	xxx	
Depósitos bancários à ordem	xxx	
Depósitos a prazo		xxx
Depósitos consignados		xxx
Depósitos de garantias e cauções		xxx
Total de caixa e depósitos		xxx

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

Nota 2 — Principais políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros

Todas as divulgações sobre políticas contabilísticas devem estar concentradas nesta Nota 2 independentemente de a exigência de divulgação estar referida em outras notas.

Relativamente às bases de mensuração utilizadas na preparação das demonstrações financeiras (ponto 2.1), a entidade deve indicar, para cada rubrica significativa de ativos e passivos, a base de mensuração inicial e subsequente utilizada, por exemplo, o custo de aquisição, o justo valor, o custo amortizado, o custo de reposição, etc.

Relativamente à divulgação dos principais pressupostos relativos ao futuro que envolvam risco significativo de provocar ajustamento material nas quantias escrituradas de ativos e passivos durante o ano financeiro seguinte (ponto 2.4), uma entidade deve divulgar em particular situações em que a sua continuidade e/ou a continuidade de alguns dos seus departamentos ou de fontes de financiamento, pode ficar comprometida. Por exemplo, pode ser aqui divulgada informação sobre os riscos decorrentes da redução de pessoal, de transferências obtidas ou de receitas de prestações de serviços, que a ocorrerem poderão conduzir à não satisfação os seus passivos e compromissos já assumidos.

O ponto 2.5 requer divulgações sobre alterações de políticas contabilísticas com efeitos no período corrente e/ou em períodos anteriores, sendo ou não praticável determinar as quantias dos ajustamentos nas respetivas demonstrações financeiras.

Relativamente à divulgação de principais fontes de incerteza das estimativas que envolvam risco significativo de provocar ajustamento material nas quantias escrituradas de ativos e passivos durante o ano financeiro seguinte (ponto 2.6), uma entidade deve explicar que elementos podem perturbar o valor inicialmente estimado para algumas grandezas. Por exemplo:

- Indicação das situações mais relevantes e da evidência obtida que conduziram ao reconhecimento de perdas por imparidade.
- Fatores que podem afetar o valor estimado de rendimentos sem contraprestação relativos a impostos ou transferências e subsídios.
- Risco de serem alteradas as estimativas de eventuais passivos reconhecidos quando existam condições associadas aos ativos de transferências e subsídios, condições estas que implicam eventuais devoluções de verbas.
- Risco de existirem passivos contingentes que podem vir no futuro a ser reconhecidos como provisões.

Relativamente a alterações em estimativas contabilísticas com efeito no período corrente ou que se espera que tenham efeito em períodos futuros (ponto 2.7), uma entidade deve divulgar em especial as naturezas das estimativas alteradas e respetivas quantias.

Por exemplo, pode haver uma alteração no período de vida útil estimado para um dado ativo fixo tangível, cujo valor depreciável era de 50.000 euros e uma vida útil estimada de 5 anos. Se ao quarto ano houver uma extensão da estimativa de vida útil para 8 anos, o valor da depreciação anual deverá ser corrigido prospectivamente dividindo o valor que falta depreciar (10.000 euros) pelos restantes anos (4), passando a depreciação anual de 10.000 euros para 2.500 euros.

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

O ponto 2.8 requer divulgações sobre erros materiais de períodos anteriores, que exigem correção retrospectiva. Um exemplo de divulgações desta situação pode ser o seguinte:

«Foi incorretamente registado nas demonstrações financeiras da entidade no ano N, a quantia de 6.500 euros, referente a “Imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares”, quando esse rendimento é relativo ao ano N-1. As demonstrações financeiras de N-1 foram reexpressas para refletir esse erro. O efeito da reexpressão dessas demonstrações financeiras encontra-se sumariado em baixo:

Quadro 2 – Reexpressão retrospectiva

	Efeito em N-1 (euros)
<i>Alterações na Demonstração dos Resultados</i>	
<i>Aumento dos rendimentos</i>	6.500
<i>Aumento nos resultados líquidos</i>	6.500
<i>Alterações no Balanço</i>	
<i>Aumento no ativo (conta de dívidas a receber de contribuintes)</i>	6.500
<i>Aumento no património líquido</i>	6.500

Não houve efeitos nas demonstrações financeiras do ano N, não obstante se ter efetuado durante este ano um lançamento de correção do erro detetado (debitando a respetiva conta de rendimentos, por contrapartida de crédito na conta 56 - Resultados transitados)».

Nota 3 – Ativos intangíveis

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

RUBRICAS (1)	Início do período				Final do período			
	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								

Para preparação deste quadro, deverá ter-se em consideração 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.

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

- 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 parte 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 abaixo, 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 detalhar 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.
- **Diferenças cambiais** (coluna 9) – Diferenças cambiais líquidas decorrentes apenas da transposição das demonstrações financeiras para a moeda de apresentação e da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade.
- **Diminuições** (coluna 10) – a detalhar segundo a discriminação do quadro específico para este efeito (Quadro 3.2B).

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

MANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

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 intangíveis 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 ao quadro 3.2 acima, 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									Total (11) = (2) + (3) + (4) + (5) + (6) + (7) + (8) + (9) + (10)
	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)	
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. Admite-se que o ativo desenvolvido internamente, cujo início e conclusão tenham

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

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 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.

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.

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

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.

Quando existir uma reavaliação permitida nos termos do parágrafo 66 da NCP 3 e 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 custos, estes valores podem corresponder aos gastos totais do centro, sendo relevante obter essa informação através do sistema de contabilidade de custos e de gestão.

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

Nota 4 – Acordos de concessão de serviços: concedente

Os acordos de concessão de serviços são regulados pela legislação relativa às concessões, nomeadamente pelo Decreto-Lei nº 111/2012, de 23 de maio, que define as normas gerais aplicáveis à intervenção do Estado na definição, conceção, preparação, lançamento, adjudicação, alteração, fiscalização e acompanhamento global das parcerias público-privadas (art.º 1º, a)).

Para dar cumprimento aos requisitos dos pontos 4.1 e 4.2 em geral, a Entidade deve explicitar nesta nota os elementos fundamentais de cada contrato de concessão. Adicionalmente, pode ser construído um quadro global que sistematize todos os contratos de concessão conforme exemplificado no Quadro 4.1 abaixo:

	Concessionário	Ativo de concessão	Período de concessão	Valor do contrato	Pagamentos ao concessionário		
					Anos anteriores	Ano corrente	Anos futuros
Contrato de concessão da rodovia X	Nome da entidade	Auto estrada AX	50 anos	xxxxx			
.....							

Quando alguma da informação requerida já se encontrar divulgada noutras notas, não deve ser repetida, mas objeto de referência cruzada para essas notas. Por exemplo, não é necessário incluir neste quadro a informação que consta dos Quadros da Nota 5 – Ativos Fixos Tangíveis sobre as naturezas e quantias registadas dos ativos de concessão (aquisições, transferências, depreciações, etc.).

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. De acordo com os parágrafos 18 a 20 da NCP 5, esse critério 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 do SNC-AP.

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.

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

MANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

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 deste quadro, deverá ter-se em consideração 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, 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.

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

MANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

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 detalhar 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.
- **Diferenças cambiais** (coluna 9) – Diferenças cambiais líquidas decorrentes apenas da transposição das demonstrações financeiras para a moeda de apresentação e da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade.
- **Diminuições** (coluna 10) – a detalhar segundo a discriminação do quadro específico para este efeito (Quadro 5.2B).

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

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 do ponto 5.2, alínea b), qual a quantia 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, ou outras quantias acrescidas ao custo, por exemplo, estimativa de custos para matérias ambientais, conforme prevê o parágrafo 21, alínea c) da NCP 5.

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 do ponto 5.2, 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 tangíveis tivesse sido mensurada após reconhecimento usando o custo de aquisição.

Relativamente aos requisitos de divulgação do ponto 5.6., a entidade deve indicar 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 menos custos de vender ou o valor de uso, referenciando-a para o Quadro respetivo da Nota 9.

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

MANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

Quadro 5.2A – Ativos fixos tangíveis – adições

ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS (1)	Adições										Total (12) = (2) + (3) + (4) + (5) + (6) + (7) + (8) + (9) + (10) + (11)
	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)	
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. 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 NCIP 6 – Locações.
- **Fusão, cisão, reestruturação** (coluna 10) – ativos fixos tangíveis adquiridos em resultado de processos de reorganização como os indicados.

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

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.

Quando existir uma reavaliação permitida nos termos do parágrafo 34 da NCP 5 e relativamente 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).

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

Quadro 5.3 – Variação do excedente de revalorização

RUBRICAS (1)	Excedente de Revalorizaçã o 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.

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

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		Até 1 ano	Entre 1 e 5 anos	Superior a 5 anos	Total		
		Capital	Juro	Capital	Juro						
(A desagregar pelas contas com ativos sujeitos a locação)											
Total											

Notas:

- (1) **Quantia escriturada líquida** – corresponde à quantia líquida mostrada no balanço.
- (2) **Futuros pagamentos mínimos** – quantia dos futuros pagamentos a exigir ao locatário (capital e juros) durante o restante período do contrato de locação.
- (3) **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, se for praticável determiná-la. Se não for possível determinar esta taxa de juro, deve usar-se a taxa de juro incremental de financiamento do locatário (ver parágrafo 24 na NCP 6 – Locações). Este valor, caso seja usada a taxa de juro implícita no contrato, tende a aproximar-se à quantia escriturada no passivo.
- (4) **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 (por exemplo, percentagem de vendas futuras, volume de uso futuro, índices de preços futuros, taxas de juro do mercado futuras). 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”.

Em complemento ao Quadro 6.1, dando cumprimento aos requisitos de divulgação do ponto 6.1, alínea f), a entidade deve ainda divulgar:

“Uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locatário, incluindo pelo menos o seguinte:

- (i) Os critérios na base dos quais se determinam as rendas contingentes a pagar;
- (ii) A existência e os termos de renovação, ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento;
- (iii) Restrições impostas por acordos de locação, tais como as respeitantes ao retorno dos resultados, retorno de contribuições de capital, dividendos ou distribuições similares, dívida adicional e futuras locações.”

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

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.

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		Até 1 ano	Entre 1 e 5 anos	Superior a 5 anos	Total	
		Pagamentos mínimos	Rendas contingentes	Pagamentos mínimos	Rendas contingentes					
(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 do contrato** – corresponde ao valor de cada um 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 nestes casos divulgar, de acordo com o ponto 6.2, alínea b), o total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que espera receber segundo sublocações não canceláveis à data de relato.

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

Em complemento a este quadro, dando cumprimento às exigências de divulgação do ponto 6.2 d), a entidade deve ainda divulgar, para cada acordo de locação operacional considerado significativo, uma descrição geral, nomeadamente incluindo os critérios de determinação das rendas contingentes, termos de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento e restrições impostas pelos acordos de locação (e.g. respeitantes ao retorno dos resultados, retorno de contribuições de capital, dividendos ou distribuições similares, dívida adicional e futuras locações).

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.

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 (a receber)** – 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, se for praticável determiná-la. Se não for possível determinar esta taxa de juro, deve usar-se a taxa de juro incremental de financiamento do locatário (ver parágrafo 24 na NCP 6 – Locações). 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

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

com a passagem de tempo. Devem ser reconhecidas como rendimentos do período em que ocorrem.

Em complemento ao Quadro 6.3, dando cumprimento aos requisitos de divulgação do ponto 6.3, devem ainda ser divulgadas as informações exigidas nas alíneas b) a d), quando aplicável, bem como uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locador conforme previsto na alínea f).

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.

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		Até 1 ano	Entre 1 e 5 anos	Superior a 5 anos	Total	
		Pagamentos mínimos	Rendas contingentes	Pagamentos mínimos	Rendas contingentes					
(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 do contrato** – corresponde ao valor de cada um dos contratos de locação operacional em vigor durante o período corrente.
- (3) **Pagamentos efetuados pelo locatário** – correspondem, por cada contrato, ao somatório das rendas já recebidas (a título de pagamentos mínimos exigidos no contrato, ou como rendas contingentes reconhecidas como rendimentos do período em que ocorrem). 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.

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

- (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.

Em complemento ao Quadro 6.4 e dando cumprimento ao ponto 6.4, alínea c), do anexo à NCP 1, deve a entidade apresentar também, uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locatário.

De referir ainda que conforme ponto 6.5, “Os requisitos de divulgação para locatários e locadores aplicam-se igualmente às vendas seguidas de locação. Assim, a descrição dos acordos significativos de locação para estes casos implica a divulgação de cláusulas únicas e invulgares do acordo ou dos termos da transação”.

Nota 7 – Custo de empréstimos obtidos

Para dar cumprimento ao exigido no ponto 7.1 do anexo à NCP 1, bem como a outras exigências legais, a entidade deve divulgar a informação constante no Quadro 7.1.

Quadro 7.1 — Empréstimos obtidos – Empréstimos bancários

Entidade	Data do contrato	Data de visto do TC	Prazo do contrato	Capital		Taxa de juro		Pagamentos de anos anteriores			Pagamentos do ano			Encargos vencidos e não pagos	Saldo em 1 de janeiro	Saldo em 31 de dezembro
				Contratado	Utilizado	Inicial	Atual	Amortização	Juros	Total	Amortização	Juros	Total			

Este quadro está preparado para o caso de empréstimos bancários. Caso a entidade tenha outro tipo de empréstimos, por exemplo, empréstimos do Estado, empréstimos por obrigações ou outros, deve preparar quadros equivalentes para esses tipos de empréstimos.

O quadro deve ser segregado entre empréstimos de curto prazo (que se vencem totalmente no ano seguinte) e empréstimos de médio e longo prazo. Deve ser criada uma linha para cada empréstimo relevante, sendo os restantes englobados numa linha de “Outros”.

Complementarmente deve ser prestada a seguinte informação, quando aplicável:

- Se os empréstimos forem de médio e longo prazo, as datas ou intervalos de datas (por exemplo, 5 anos) em que se vencem os empréstimos. Por exemplo, “Dos empréstimos em dívida no final do ano, ... euros vencem-se entre 20X0 e 20X4, e ...euros vencem-se entre 20X5 e 20X9.” Esta informação também pode ser apresentada num quadro por anos, se relevante.
- Se algum dos empréstimos tiver sido utilizado para financiar a aquisição, construção ou produção de um ativo nos termos previstos na NCP 7, a quantia de juros suportados que foram capitalizados, isto é, acrescidos ao custo do ativo, bem como a taxa de capitalização utilizada.
- A quantia de juros de mora que tenham sido debitados incluídos na coluna de juros, se relevante.

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

Nota 8 – Propriedades de investimento

Modelo do justo valor

Relativamente aos requisitos de divulgação do ponto 8.3, a entidade deve preparar os Quadros 8.1, 8.1A e 8.1B seguintes.

Quadro 8.1 – 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 8.1, 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 detalhar 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 8.1A – Propriedades de Investimento – modelo do justo valor – 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 8.1A, a entidade deve atender aos seguintes conceitos, associados aos vários tipos de adições:

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

- **Internas** – Deverá enquadrar as adições de propriedades de investimento desenvolvidas internamente. 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 8.1B – Propriedades de Investimento – modelo do justo valor – 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 8.1B, 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.

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

MANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

Modelo do custo

Relativamente aos requisitos de divulgação do ponto 8.6, a entidade deve preparar os Quadros 8.2, 8.2A e 8.2B seguintes.

Quadro 8.2 – 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 8.2A Propriedades de Investimento – modelo do custo – 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 8.2B Propriedades de Investimento – modelo do custo – 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					

Nota 9 – Imparidade de Ativos

Grande parte das informações quantitativas relativas à imparidade de ativos previstas na Nota 9 do Anexo já está divulgada nos quadros apresentados na Nota 3 (ativos intangíveis) e/ou na Nota 5 (ativos fixos tangíveis). Assim, na Nota 9 deve ser divulgada outra informação que não conste já dessas outras notas, por exemplo:

- Os critérios desenvolvidos para distinguir ativos não geradores de caixa e ativos geradores de caixa (ponto 9.1).
- Os acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento de perdas por imparidade e de reversões de perdas por imparidade, isto é, os indícios de imparidade (ponto 9.2 a) e 9.5 a).

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

- Os principais pressupostos e modelos usados para determinar a quantia recuperável dos ativos (ponto 9.2 e), f) e g), ponto 9.5 e), f) e g) e ponto 9.7).

Para divulgar informação acerca da forma como foi apurada a quantia recuperável dos ativos pode ser desenvolvido o quadro seguinte:

Quadro 9.1 — Imparidade de ativos geradores de caixa e ativos não geradores de caixa

Ativo (1)	Natureza (2)	Quantia bruta (3)	Imparidade acumulada (3)	Quantia recuperável (3)	Modelo utilizado	
					Justo valor (4)	Valor de uso (5)
TOTAL						

Notas:

- (1) A desenvolver apenas em relação aos ativos com perdas por imparidade.
- (2) Identificar nesta coluna se é um ativo gerador de caixa ou não gerador de caixa.
- (3) Quantias conforme constam das contas respetivas no final do período.
- (4) Se a quantia recuperável do ativo (para ativos geradores de caixa) ou a quantia recuperável de serviço (para os ativos não geradores de caixa) foi apurada com base no justo valor, descrever se tal justo valor é uma oferta vinculativa, um preço de mercado ativo ou outro.
- (5) Se a quantia recuperável do ativo (para ativos geradores de caixa) ou a quantia recuperável de serviço (para os ativos não geradores de caixa) foi apurada com base no valor de uso, descrever a abordagem utilizada:
 - Para os ativos geradores de caixa – Fluxos de caixa (incluindo a divulgação dos principais pressupostos utilizados conforme consta da secção 5.2.1 da NCP 9)
 - Para os ativos não geradores de caixa – Custo de reposição, custo de restauro ou unidades de serviços (incluindo a divulgação dos principais pressupostos utilizados conforme consta da secção 4.2.1 da NCP 9).

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

Nota 10 – Inventários

As divulgações exigidas no ponto 10.1 do Anexo podem ser resumidas nos Quadros 10.1 e 10.2 seguintes:

Quadro 10.1 – Inventários

Rubrica (1)	Quantia bruta (2)	Imparidade acumulada (3)	Quantia recuperável (4)= (2)-(3)
Mercadorias			
Matérias-primas, subsidiárias e de consumo			
Produtos acabados e intermédios			
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos			
Produtos e trabalhos em curso			
TOTAL			

Quadro 10.2 – Inventários: Movimentos do período

Rubrica	Quantia escriturada inicial	Movimentos do período							Quantia escriturada final
		Compras líquidas	Consumos /gastos	Variações nos inventários da produção	Perdas por imparidade	Reversões de perdas por imparidade	Outras reduções de inventários	Outros aumentos de Inventários	
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)=(1)+(2)-(3)-/(4)-(5)+(6)-(7)+(8)
Mercadorias									
Matérias primas, subsidiárias e de consumo									
Produtos acabados e intermédios									
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos									
Produtos e trabalhos em curso									
Total									

Notas:

- (1) Quantia escriturada no início do período.
- (2) Valor das compras do período líquidas de devoluções e de descontos e abatimentos em compras.

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

- (3) Valor dos gastos reconhecidos no período que corresponde ao custo das mercadorias vendidas e das matérias primas, subsidiárias e de consumo consumidas.
- (5) Perdas por imparidade em inventários registadas no período, devendo referir-se em complemento a este quadro, os principais acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento das referidas perdas por imparidade.
- (6) Reversões de perdas por imparidade em inventários registadas no período, devendo referir-se em complemento a este quadro, os principais acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento das referidas reversões de perdas por imparidade.
- (7) Quantia registada residual de redução em inventários, nomeadamente associadas a perdas e ofertas concedidas, devendo referir-se em complemento a este quadro, os principais acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento das referidas reduções em inventários.
- (8) Quantia registada residual de aumentos em inventários, nomeadamente associadas a sobras e ofertas recebidas, devendo referir-se em complemento a este quadro, os principais acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento dos referidos aumentos em inventários.

Se existirem no final do período inventários dados como penhor de garantia de passivos deve ser prestada informação complementar sobre a quantia dos inventários nessas condições, conforme prevê a alínea (h) da nota 10.1 do anexo.

Nota 11 – Agricultura

As divulgações exigidas nos pontos 11.1, 11.2 e 11.7 do Anexo podem ser resumidas no quadro seguinte:

Quadro 11.1 – Agricultura (variações)

Rubricas (1)	Quantia escriturada inicial (2)	Aumentos				Diminuições				Variações no justo valor (11)	Quantia escriturada final 12=(2)+(6)- (10)+/- (11)
		Compra (3)	Transação sem contra- prestação (4)	Outros aumentos (5)	Total aumentos (6)=(3)+(4)+(5)	Venda (7)	Transação sem contra- prestação (8)	Outras diminuições (9)	Total diminuições (10)=(7)+(8)+(9)		
Animais de produção duradoura											
Animais consumíveis para venda com contraprestação											
Animais consumíveis para alienação sem contraprestação											
SUBTOTAL											
Plantas de produção duradoura											
Plantas consumíveis para venda com contraprestação											
Plantas consumíveis para alienação sem contraprestação											
SUBTOTAL											
TOTAL DOS ATIVOS BIOLÓGICOS											
Produtos agrícolas no ponto de colheita											

Notas:

- (1) Em complemento a esta distribuição, deve ser feita uma descrição narrativa dos ativos biológicos mais relevantes. Se apropriado, as linhas podem ser subdivididas para dar informação sobre, por

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

exemplo, a natureza ou localização do ativo (por exemplo Quinta X, Pomar Y, cultivo de cereais, viveiro, plantação de...).

- (2) Quantia escriturada líquida dos ativos biológicos no início do período, por regra ao justo valor conforme NCP 11, parágrafos 13 a 22.
- (3) Custo de compra (por exemplo, aquisição de plantas).
- (4) Aquisições sem contraprestação ao justo valor (por exemplo, doação ou transferência de outra entidade pública).
- (5) Outros aumentos não enquadrados nas colunas anteriores. Quando relevante, apresentar descritivo justificativo.
- (7) Nesta coluna deve inscrever-se não o produto da venda, mas o custo da venda.
- (8) Redução por venda sem contraprestação, como por exemplo, distribuições gratuitas ou com retribuição simbólica.
- (9) Outras diminuições não enquadradas nas colunas anteriores, incluindo diminuições devidas a colheitas.
- (11) Variações no justo valor dos ativos biológicos entre o início e o final do período.

Relativamente às grandes rubricas apresentadas neste quadro, a entidade deve divulgar os métodos e pressupostos relevantes que utilizou para determinação do justo valor. (pontos 11.4 e 11.5 do anexo)

Se a entidade, por razões que explicará (conforme pontos 11.8 a 11.10), não mensurar os ativos biológicos ao justo valor mas ao custo, deve substituir o título da coluna (11) por “Perdas por imparidade” e utilizá-la para divulgar as perdas por imparidade e as reversões de perdas por imparidade ocorridas no período. Deve ainda divulgar os principais acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento das perdas por imparidade e à reversão de perdas por imparidade.

Se existirem no final do período ativos biológicos com restrições de uso, por exemplo, ónus ou encargos, a entidade deve divulgar quais os ativos nessas circunstâncias e a natureza e restrições existentes conforme preveem as alíneas (a) e (b) da nota 11.6 do anexo.

Nota 12 — Contratos de construção

No caso de a entidade ser uma entidade construtora, a informação a divulgar referida na nota 12.1 e 12.2 pode ser resumida conforme o Quadro 12.1 seguinte:

Quadro 12.1 — Contratos de construção

Descrição do contrato (1)	Rendimento (2)			Gasto (3)			Fase de acabamento (4)	Adiantamentos recebidos (5)	Quantia retidas (6)
	Períodos anteriores	Período	Total	Períodos anteriores	Período	Total			
Total									

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

Notas:

- (1) Descrever sucintamente os contratos mais significativos, por exemplo, “Construção do troço X da ligação rodoviária entre A e B”.
- (2) Em texto a seguir ao quadro, descrever os métodos usados para determinar o rendimento do contrato reconhecido no período (conforme parágrafos 28 a 30 da NCP 12).
- (4) Se for mais apropriado, descrever em texto a seguir ao quadro os métodos usados para determinar a fase de acabamento dos contratos em curso (conforme parágrafo 36 da NCP 12).

Para apuramento do rendimento e gastos do contrato, é de todo conveniente que seja utilizada a contabilidade de gestão conforme descrito na NCP 27 – Contabilidade de Gestão.

Nota 14 — Rendimento de transações sem contraprestação

Para dar cumprimento ao exigido nas notas 14.1 a 14.3 do anexo, e para além da informação já proporcionada diretamente nas demonstrações financeiras, pode ser preparado o seguinte quadro:

Quadro 14.1 — Rendimentos sem contraprestação

Tipo de Rendimento (1)	Rendimento do período reconhecido em (2)		Quantias por receber (3)		Adiantamentos recebidos
	Resultados	Património líquido	Início do período	Final do período	
Impostos diretos					
Impostos indiretos					
Contribuições para sistemas de proteção social e subsistemas de saúde					
Taxas					
Multas e outras penalidades					
Transferências sem condição					
Transferências com condição					
Subsídios sem condição					
Subsídios com condição					
Legados, ofertas e doações					
Outros					
TOTAL					

Notas:

- (1) Caso seja apropriado o tipo de rendimentos derivados de impostos pode ser detalhado por imposto relevante.
- (2) Para as principais classes de rendimentos, e conforme ponto 14.2 do anexo, divulgar em texto a seguir ao Quadro acima as bases em que foi mensurado o justo valor dos recursos que fluíram para a entidade.
- (3) Descrever se existem ativos reconhecidos que estão sujeitos a restrições e a natureza dessas restrições (por exemplo, transferência ou subsídios com condições).

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

Complementarmente, deve ser divulgada a seguinte informação:

- A quantia de passivos reconhecidos relacionados com ativos transferidos sujeitos a condições (isto é, passivos que ainda não foram convertidos em rendimentos).
- A quantia de passivos reconhecidos relativos a empréstimos bonificados que estão sujeitos às condições dos ativos transferidos.
- A quantia de quaisquer passivos perdoados.
- Para as principais classes de réditos de impostos que a entidade não tenha podido mensurar com fiabilidade durante o período em que o acontecimento tributável ocorra, informação acerca da natureza desses impostos.
- Quando relevante, a natureza e tipo das principais classes de legados, ofertas e doações, evidenciando separadamente as principais classes de bens em espécie recebidos.

Nota 15 — Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes

As divulgações previstas na nota 15.1 podem resumir-se no Quadro 15.1 seguinte:

Quadro 15.1 — Provisões

Rubricas (1)	Quantia escriturada inicial (2)	Aumentos				Diminuições				Quantia escriturada final 11=(2)+(6)- (10)
		Reforços (3)	Aumentos da quantia descontada (4)	Outros aumentos (5)	Total aumentos (6)=(3)+(4)+(5)	Utilizações (7)	Reversões (8)	Outras diminuições (9)	Total diminuições (10)=(7)+(8)+(9)	
Impostos, contribuições e taxas										
Garantias a clientes										
Processos judiciais em curso										
Acidentes de trabalho e doenças profissionais										
Matérias ambientais										
Contratos onerosos										
Reestruturação e reorganização										
Outras provisões										
Total										

Em complemento a este quadro, e conforme previsto na nota 15.2, a entidade deve divulgar adicionalmente o seguinte, para cada provisão significativa:

- Uma breve descrição da natureza da obrigação e o momento esperado de quaisquer exfluxos de benefícios económicos esperados ou de potencial de serviço.
- Uma indicação das incertezas acerca da quantia ou momento desses exfluxos. Quando for necessário prestar tal informação, a entidade deve divulgar os principais pressupostos assumidos respeitantes aos acontecimentos futuros.
- A quantia de qualquer reembolso esperado, indicando a quantia de qualquer ativo que tenha sido reconhecido relativamente ao mesmo.

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

Se existirem passivos contingentes (ver parágrafos 28 a 31 da NCP15), por exemplo, avales prestados, e a menos que a possibilidade de exfluxos seja remota, uma entidade deve divulgar para cada classe de passivos contingentes à data de relato, pelo menos, a natureza desses passivos contingentes e as quantias associadas aos mesmos.

Se existirem ativos contingentes (ver parágrafos 32 a 36 da NCP 15), por exemplo, uma reclamação feita a um terceiro (e quando for provável que haja um influxo de benefícios económicos ou de potencial de serviço), a entidade deve fazer uma breve descrição da natureza desses ativos contingentes e as quantias associadas aos mesmos.

Nota 16 — Efeitos de alterações em taxas de câmbio

Uma entidade que efetue transações ou detenha ativos e/ou passivos em moeda estrangeira significativos deve, para além das quantias já divulgadas nas demonstrações financeiras (nomeadamente na demonstração dos resultados), divulgar outras informações, por exemplo:

- Taxas de câmbio utilizadas;
- Se relevante, detalhe sobre as diferenças de câmbio incluídas em rendimentos e gastos relativos a:
 - o Transações associadas a atividades operacionais, nomeadamente derivadas de atualização de dívidas de clientes e a fornecedores e respetivos recebimentos e pagamentos (contas 6887 e 7886 do PCM);
 - o Transações associadas a atividades de investimento, nomeadamente derivadas de atualização de investimentos financeiros mensurados ao custo (contas 6863 e 7861 do PCM);
 - o Transações associadas a atividades de financiamento, nomeadamente derivadas de atualização de financiamentos obtidos e concedidos (contas 692 e 793 do PCM).

Nota 17 —Acontecimentos após a data de relato

Refere a nota 17.1 que uma entidade deve divulgar a data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e quem deu essa autorização. Essa data pode ser divulgada logo na parte inicial do Anexo.

A nota 17.2 exige que se uma entidade receber informações após a data de relato, mas antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, acerca de condições que existiam à data de relato, a entidade deve atualizar as divulgações que se relacionam com essas condições, à luz das novas informações.

Por exemplo, se entre a data de relato e a data de emissão das demonstrações financeiras, uma entidade recebe informação relativamente a um processo judicial em curso em que é ré, informação essa que aumenta a probabilidade da entidade ter que vir a pagar uma indemnização, embora ainda não consiga efetuar uma estimativa fiável do seu valor, a entidade passa a ter que divulgar um passivo contingente, enquanto antes, pelo facto da possibilidade de desembolso ser remota, não tinha feito qualquer divulgação.

A nota 17.3 requer que a entidade divulgue a natureza dos acontecimentos após a data do relato que, não dando lugar a ajustamentos, sejam materialmente relevantes para informação aos utilizadores. Se

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

possível, a entidade deve divulgar, para cada um deles, também uma estimativa do efeito financeiro destes acontecimentos, ou uma declaração de que esta estimativa não pode ser feita.

Alguns exemplos deste tipo de acontecimentos que podem acontecer entre a data do relato e a data de emissão das demonstrações financeiras são: a destruição de uma parte das instalações por um incêndio ou outra fatalidade; o anúncio ou início de um processo de reestruturação da entidade; o assumir de compromissos significativos, como garantias ou outras responsabilidades contingentes, entre outros.

Nota 18 — Instrumentos financeiros

A NCP 18 contém orientações para reconhecimento e mensuração de todos os ativos e passivos financeiros, dos quais os instrumentos financeiros são uma parte. Neste sentido, as respetivas divulgações atendem a esta consideração.

Conforme nota 18.1, a entidade deve divulgar, em relação às políticas contabilísticas, as bases de mensuração utilizadas para os instrumentos financeiros e outras políticas contabilísticas utilizadas para a contabilização de instrumentos financeiros relevantes para a compreensão das demonstrações financeiras.

Ativos e passivos financeiros

Conforme parágrafo 10 da NCP 18, os ativos financeiros são mensurados, no reconhecimento inicial, pelo seu justo valor. No reconhecimento subsequente, podem continuar ao justo valor ou ao custo amortizado, conforme parágrafos 11 e 12 respetivamente.

Para dar cumprimento particularmente às divulgações da informação referida nas notas 18.2, 18.5 e 18.20, recomenda-se a elaboração dos Quadros 18.1 e 18.2.

Quadro 18.1 – Ativos financeiros

Rubricas	Quantia escriturada inicial	Aumentos				Diminuições				Quantia escriturada final
		Compras	Ganhos de justo valor	Reversões de perdas por imparidade	Outros	Alienações	Perdas de justo valor	Perdas por imparidade	Outras	
Ativos financeiros mensurados ao justo valor através de resultados										
Ativos financeiros detidos para negociação										
Participações financeiras – justo valor										
Outros ativos financeiros										
Ativos financeiros mensurados ao custo amortizado										
Participações financeiras – custo										
Outros ativos financeiros										
TOTAL										

Para preparação deste quadro, deverá ter-se em consideração o seguinte:

- Os campos do quadro a sombreado não serão preenchidos, por não serem aplicáveis nas respetivas categorias de ativos financeiros.
- Sempre que a quantia em cada categoria de ativos financeiros for significativa, deve fazer-se a desagregação, criando uma linha para cada tipo de ativo financeiro. Por exemplo, para os

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

instrumentos financeiros detidos para negociação deve ter uma linha para cada tipo de instrumento conforme contas do PCM (Derivados, Títulos de dívida pública, Fundos,...). No caso das participações de capital, deve ser criada uma linha para cada tipo de entidade conforme o PCM (e.g. em entidades controladas, em associadas, em empreendimentos conjuntos e noutras entidades).

- Deve incluir os ativos financeiros de valor zero no início do período ou no final do período, de forma a serem devidamente divulgadas as transações ocorridas durante o período.

Em complemento ao Quadro 18.1, a entidade deve:

- Relativamente aos ativos financeiros mensurados ao custo amortizado menos imparidade, para cumprimento dos requisitos do ponto 18.19, indicar os termos significativos e condições que afetam a quantia, o momento e segurança de fluxos de caixa futuros, incluindo risco de taxa de juro, risco de taxa de câmbio e risco de crédito.
- Indicar quais os investimentos financeiros inscritos por uma quantia acima do seu justo valor e, para cumprimento dos requisitos do ponto 18.22, divulgar a quantia escriturada e o justo valor desses ativos considerados isoladamente ou agrupados de forma adequada, e as razões que motivaram a não redução da sua quantia escriturada, incluindo a natureza dos elementos que permitam presumir que a quantia escriturada será recuperada.

Quadro 18.2 – Passivos financeiros

Rubricas	Quantia escriturada inicial	Aumentos			Diminuições			Quantia escriturada final
		Aquisições	Ganhos de justo valor	Outros	Liquidações	Perdas de justo valor	Outras	
Passivos financeiros mensurados ao justo valor através de resultados								
Passivos financeiros detidos para negociação								
Outros passivos financeiros								
Passivos financeiros mensurados ao custo amortizado								
Outros ativos financeiros								
TOTAL								

Para preparação deste quadro, deverá ter-se em consideração o seguinte:

- Os campos do quadro a sombreado não serão preenchidos, por não serem aplicáveis nas respetivas categorias de passivos financeiros.
- Sempre que a quantia em cada categoria de passivos financeiros do Quadro 18.2 for significativa, recomenda-se a desagregação, criando uma linha para cada tipo de passivo financeiro. Por exemplo, para os passivos financeiros detidos para negociação, deve ter uma linha para cada tipo de instrumento conforme contas do PCM (Derivados, Títulos de dívida pública, Fundos,...). No caso dos outros empréstimos obtidos, deve ser criada uma linha para cada categoria, conforme conta 25 do PCM.
- Deve incluir os passivos financeiros de valor zero no início do período ou no final do período, de forma a serem devidamente divulgadas as transações ocorridas durante o período.

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

Em complemento aos Quadros 18.1 e 18.2, a entidade deve ainda divulgar o requerido nos pontos 18.3 a 18.9 do modelo do Anexo.

Contabilidade de cobertura (Hedging Accounting)

Dando cumprimento aos requisitos de divulgação do ponto 18.11, uma entidade deve divulgar se usa ou não instrumentos derivados para cobertura de riscos, apresentando uma listagem dos tipos de derivados utilizados (e.g. swaps, futuros, opções, FRAs, etc.), conforme a sugerida no Quadro 18.3 abaixo. Tal listagem deve referir, para cada instrumento de cobertura, o risco que se destina a cobrir (e.g. risco de taxa de juro fixa ou risco de preço de ativos detidos ou abrangidos por um compromisso firme, risco de taxa de juro variável, risco de taxa de câmbio, risco de preço de ativos abrangidos por uma elevada probabilidade de transação futura, ou num investimento líquido numa unidade operacional estrangeira).

Quadro 18.3 – Instrumentos de cobertura de riscos

Tipos de Instrumentos de cobertura (derivados) (1)	Descrição da cobertura, incluindo item coberto (2)	Riscos a cobrir (3)	Justo valor do item coberto no início do período (4)	Justo valor do item coberto à data de relato (5)	Variação do JV do item coberto (6)= (5)-(4)	Justo valor inicial dos instrumentos (7)	Justo valor dos instrumentos, à data de relato (8)	Variação do JV do instrumento (9)=(8)-(7)
Swap....								
Swap....								

Notas:

- (1) Detalhar o instrumento de cobertura usado, por exemplo, um *swap* ou um *forward*.
- (2) Indicar a operação de cobertura incluindo o item coberto, por exemplo, um empréstimo no banco X.
- (3) Indicar o risco a cobrir, por exemplo, risco de taxa de juro fixa ou risco de taxa de câmbio (ver tipos de riscos nos parágrafos 18.12 e 18.13 das notas à NCP 18).

(4)-(9) Quantias conforme registo contabilísticos.

Em complemento, a entidade deve também divulgar a quantia resultante da alteração do justo valor de instrumentos de cobertura (coluna 9) que foi reconhecida no capital próprio durante o período, bem como a quantia que foi removida do capital próprio e reconhecida nos resultados do período, evidenciando a quantia incluída em cada uma das linhas da demonstração dos resultados.

Ainda para os tipos de riscos de fluxos de caixa (risco de taxa de juro variável, risco de câmbio e risco de preço numa transação altamente provável), deve a entidade indicar os períodos em que é expectável que os fluxos de caixa ocorram e os períodos em que é expectável que afetem os resultados, bem como uma descrição de transação futura para a qual a contabilização da cobertura foi previamente utilizada mas que já não se espera mais que a transação ocorra.

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

Quadro 18.4 – Outros investimentos financeiros que não sejam participações de capital em entidades controladas, associadas ou acordos conjuntos

Rubricas	Fração do capital detido à data de relato	Quantia escriturada inicial	Aumentos				Diminuições				Quantia escriturada final
			Compras	Ganhos de justo valor	Reversões de perdas por imparidade	Outros	Alienações	Perdas de justo valor	Perdas por imparidade	Outras	
Participações de capital – ao custo											
Participação A											
Participação B											
...											
Participações de capital – justo valor											
Participação A											
Participação B											
...											
TOTAL											

Para preparação deste quadro, deverá ter-se em consideração o seguinte:

- Em complemento à designação da participação, a entidade deve indicar a denominação ou firma e a sede estatutária de cada uma das entidades em que a empresa detém, quer ela própria, quer através de uma pessoa agindo em seu nome mas por conta da entidade, uma participação, conforme requerido na nota 18.21.
- A entidade deve indicar montante do capital e das reservas, assim como dos resultados do último período da entidade em causa, conforme requerido também na nota 18.21.
- No caso das participações reconhecidas ao custo, quando as quantias escrituradas forem acima do seu justo valor, para cumprimento dos requisitos da nota 18.22, deve a entidade indicar o justo valor respetivo e as razões que levaram a que se tenha reconhecido uma quantia escriturada superior e quais os fundamentos para as expectativas de a recuperar.

Nota 19 — Benefícios dos empregados

Planos de benefícios definidos

Quando uma entidade tiver responsabilidades pós-emprego na forma de planos de benefícios definidos, deve começar por fazer uma descrição geral do tipo de plano prevista na alínea b) da nota 19.1 do anexo.

Para divulgar a reconciliação, prevista nas alíneas c) e d) da nota 19.1, entre o saldo inicial e o saldo final do valor presente da obrigação bem como a natureza das variações ocorridas no período, pode ser preparado um quadro resumo como segue, separando os planos que não estão cobertos por fundo(s) dos que estão total ou parcialmente cobertos por fundo(s):

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

MANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

Quadro 19.1 — Valor presente da obrigação de benefícios definidos

	Com fundo afeto		Sem fundo afeto		Total
	Fundo A	Fundo B	Fundo C	Fundo D	
Valor presente da obrigação no início do período					
Efeitos no período:					
Custo do serviço corrente					
Custo de juros					
Contribuições dos participantes do plano					
Ganhos e perdas atuariais					
Benefícios pagos					
Custo dos serviços passados					
Concentrações de entidades					
Cortes					
Liquidações					
Outros					
Valor presente da obrigação no final do período					

Para divulgar a reconciliação, prevista na alínea e) da nota 19.1, entre o saldo inicial e o saldo final dos justos valores dos ativos do plano (e de eventuais direitos de reembolso reconhecidos como ativos) bem como a natureza das variações ocorridas no período, conjugada com a divulgação da natureza dos ativos que constituem o plano, prevista na alínea j) da mesma nota, pode ser preparado um quadro resumo como segue:

Quadro 19.2 — Justo valor dos ativos do plano e dos direitos de reembolso reconhecidos como ativos

	Instrumentos de capital próprio	Instrumentos de dívida	Propriedades	Outros	Total
Justo valor do plano no início do período					
Efeitos no período:					
Retorno esperado dos ativos do plano					
Ganhos e perdas atuariais					
Contribuições da entidade patronal					
Contribuições dos participantes do plano					
Benefícios pagos					
Concentrações de entidades					
Liquidações					
Outros					
Justo valor do plano no final do período					

Para além da informação divulgada nos Quadros 19.1 e 19.2, a entidade deve ainda divulgar através de descrições apropriadas as informações previstas nas restantes alíneas da nota 19 do Anexo.

Em particular, no que diz respeito à alínea g) do ponto 19.1, sugere-se o quadro seguinte:

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

Quadro 19.3 — Gastos reconhecidos no período

	Conta da DR	Valor
Custo do serviço corrente		
Custo de juros		
Retorno esperado dos ativos do plano		
Retorno esperado do qualquer direito de reembolso reconhecido como ativo		
Ganhos e perdas atuariais		
Custo dos serviços passados		
Efeito de qualquer corte ou liquidação		

Adicionalmente, deve a entidade divulgar a informação prevista na alínea n) da nota 19.1 e na nota 19.2 sobre os principais pressupostos atuariais usados à data de relato, nomeadamente, para o período: taxas de desconto, taxas esperadas de retorno para quaisquer ativos do plano, taxas esperadas de retorno sobre qualquer direito de reembolso reconhecido como um ativo, taxas esperadas de aumentos de ordenados e taxas e tendências de custos médicos. Esta informação está geralmente disponível nos relatórios dos atuários que executam estes trabalhos para a entidade.

Planos de contribuição definida

Se não estiver divulgado em outra nota apropriada, a entidade deve divulgar as informações exigidas pelas notas 19.5 e 19.6 do anexo onde se evidenciem os gastos relativos a contribuições para planos de contribuição definida e que estão incluídos nos gastos totais do período relativos a pessoal.

Nota 20 — Divulgações de partes relacionadas

De entre as divulgações a fazer previstas nesta nota, destacam-se as relativas à identificação do controlo e das entidades controladas e às transações entre partes relacionadas.

Relativamente à divulgação de controlo, pode ser preparada uma listagem conforme Quadro 20.1.

Quadro 20.1 — Listagem de entidades controladas

Designação	Sede	% Controlo		Controlo final (*)
		Direto	Indireto	

(*) Esta coluna pode ser omitida quando a entidade que controla final for a entidade que relata.

Capítulo 5 – Notas para preparação do Anexo às Demonstrações Financeiras

Relativamente à divulgação de transações entre partes relacionadas, pode ser preparado o seguinte Quadro:

Quadro 20.2 —Transações entre partes relacionadas

Entidade relacionada	Natureza do relacionamento	Transação			Saldo no fim do período	Termos e condições
		Tipo	Quantia	% no total das transações		
Totais						

Para preparação deste quadro, deverá ter-se em consideração o seguinte:

- A natureza do relacionamento poderá ser, por exemplo, Entidade controlada, Associada, Entidade sob controlo comum ou Pessoa chave da Gestão;
- O tipo de transação deve ser considerado por categorias gerais, como por exemplo: compras de inventários, vendas de inventários, investimentos em ativos não financeiros, investimentos em ativos financeiros, alienações de ativos não financeiros, alienações de ativos financeiros, financiamentos obtidos, financiamentos concedidos, entre outros;
- Na coluna termos e condições devem ser descritos os termos e condições gerais das transações mais significativas, como sejam, prazos de recebimento e pagamento, preços praticados, taxas de juro, se aplicáveis, entre outros, principalmente nos casos em que as condições das transações efetuadas diferem dos termos e condições efetuadas com entidades não relacionadas;
- A entidade pode ter de divulgar separadamente transações individuais, caso tal se revele necessário para proporcionar informação mais relevante e fiável para efeitos de tomada de decisões e responsabilização pela prestação de contas.