

FINANÇAS**Portaria n.º 218/2016****de 9 de agosto****Regime Simplificado do Sistema de Normalização
Contabilística para as Administrações Públicas**

Nos termos do disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprovou o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, doravante SNC-AP, as entidades de menor dimensão e risco orçamental podem beneficiar de um regime simplificado de contabilidade pública, nos termos a definir em diploma próprio.

Com a presente Portaria estabelece-se o regime simplificado do SNC-AP, aplicável às entidades de menor dimensão e risco orçamental.

No sentido de desonerar as mencionadas entidades do esforço de aplicação do conjunto completo das normas de contabilidade financeira que integram o SNC-AP, o regime simplificado ora aprovado contempla dois grupos de entidades públicas — as pequenas entidades e as microentidades —, definidos em função da relevância da sua execução orçamental, os quais ficam sujeitos a obrigações reduzidas face ao regime geral do SNC-AP, quanto à contabilização das transações e outros acontecimentos, bem como em relação ao seu relato.

Assim:

Manda o Governo, pelo Secretário de Estado do Orçamento, no uso de competência delegada que lhe foi conferida pelo Ministro das Finanças através do Despacho n.º 3485/2016, de 15 de fevereiro, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, de 9 de março, ao abrigo do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, o seguinte:

Artigo 1.º**Objeto**

É aprovado o Regime Simplificado do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, doravante designado apenas Regime Simplificado, pre-

visto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

Artigo 2.º

Âmbito

1 — O Regime Simplificado é aplicável às entidades que integrando o âmbito do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), definido no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, cumpram os requisitos para serem consideradas pequenas entidades ou microentidades, desde que as primeiras não optem pela aplicação do regime geral do SNC-AP e as segundas pela aplicação desse regime ou do regime simplificado das pequenas entidades.

2 — O disposto no número anterior não prejudica a possibilidade de, com base numa análise de risco prevista no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, o membro do governo responsável pela área das finanças determinar a aplicação do regime geral do SNC-AP a uma pequena entidade ou uma microentidade, ou do regime simplificado para as pequenas entidades a uma microentidade, incluindo a data a partir da qual a alteração de um regime para o outro deva ser aplicada.

3 — No caso das pequenas entidades ou microentidades pertencentes ao subsetor local, a possibilidade prevista no número anterior é da competência dos membros do governo responsáveis pelas áreas das finanças e das autarquias locais.

Artigo 3.º

Pequenas Entidades

São consideradas pequenas entidades aquelas que, integrando o âmbito do SNC-AP definido no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, apresentem nas duas últimas prestações de contas um montante global de despesa orçamental paga superior a 1.000.000 € e inferior ou igual a 5.000.000 €.

Artigo 4.º

Microentidades

São consideradas microentidades aquelas que, integrando o âmbito do SNC-AP definido no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, apresentem nas duas últimas prestações de contas um montante global de despesa orçamental paga inferior ou igual a 1.000.000 €.

Artigo 5.º

Regime Simplificado — Pequenas Entidades

O regime simplificado para as pequenas entidades é composto pelos seguintes elementos:

1 — Norma de Contabilidade Pública — Pequenas Entidades (NCP-PE), que se publica em Anexo à presente Portaria, dela fazendo parte integrante;

2 — Norma de Contabilidade Pública 26 — Contabilidade e Relato Orçamental e Norma de Contabilidade Pública 27 — Contabilidade de Gestão, constantes do Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro;

3 — Plano de Contas Multidimensional (PCM), que constitui o Anexo III referido no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

Artigo 6.º

Regime Simplificado — Microentidades

O regime simplificado para as microentidades é composto pelos seguintes elementos:

- a) Norma de Contabilidade Pública 26 — Contabilidade e Relato Orçamental, a qual integra o Anexo II referido no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro;
- b) Divulgação do inventário do património.

Artigo 7.º

Consolidação de contas

1 — Quando existir um grupo público que integre pequenas entidades ou microentidades que controlem outras entidades deve ser observado o seguinte quanto à consolidação:

a) No caso de se tratar de uma pequena entidade, esta terá obrigatoriamente de adotar o regime geral do SNC-AP se for este o regime aplicado por alguma das suas entidades controladas;

b) No caso de se tratar de uma microentidade, esta terá obrigatoriamente de adotar ou o regime geral do SNC-AP ou o regime simplificado para as pequenas entidades consoante sejam estes os regimes aplicados por alguma das suas entidades controladas.

2 — As entidades controladas integrantes de um grupo público, quer sejam pequenas entidades ou quer sejam microentidades, devem aplicar as políticas contabilísticas adotadas pelas entidades que as controlam, e seguir as orientações delas emanadas para assegurar a consistência e uniformidade das políticas contabilísticas do grupo público.

3 — As microentidades controladas por outras entidades integrantes de um grupo público, não podem exercer o direito de opção pelo regime simplificado para as microentidades previsto no artigo 6.º, devendo adotar no mínimo o regime simplificado para as pequenas entidades previsto no artigo 5.º da presente Portaria.

Artigo 8.º

Manual de implementação

O manual de implementação do SNC-AP, a elaborar pela Comissão de Normalização Contabilística nos termos do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, contém, designadamente, a descrição do processo de transição para o regime simplificado, as orientações para a aplicação da NCP-PE, assim como para a divulgação do inventário do património.

Artigo 9.º

Integração de lacunas

1 — Quando a NCP-PE não contemplar o tratamento contabilístico de determinada transação ou evento, atividade ou circunstância, deve-se obedecer supletivamente à seguinte hierarquia de normas, tendo em vista somente a superação dessa lacuna:

- a) As Normas de Contabilidade Pública que integram o regime geral do SNC-AP;
- b) As Normas de Contabilidade e Relato Financeiro que integram o Sistema de Normalização Contabilística.

2 — Compete à Comissão de Normalização Contabilística interpretar e dar resposta às questões relacionadas com o Regime Simplificado do SNC-AP que lhe venham a ser colocadas pelas entidades públicas.

Artigo 10.º

Disposições transitórias

1 — Durante o ano de 2016 todas as entidades públicas que cumpram os requisitos definidos nos artigos 3.º e 4.º devem assegurar as condições e tomar as decisões necessárias para a transição para o Regime Simplificado.

2 — As pequenas entidades que adotem o Regime Simplificado pela primeira vez deverão:

- a) Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento é exigido pela NCP-PE;
- b) Reconhecer itens como ativos apenas se os mesmos forem permitidos pela NCP-PE;
- c) Reclasificar itens que foram reconhecidos de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade Pública, ou planos setoriais, numa categoria, mas que, de acordo com a NCP-PE, devem pertencer a outra categoria;
- d) Aplicar a NCP-PE na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.

3 — Nas pequenas entidades, os ajustamentos resultantes da alteração de políticas contabilísticas do Plano Oficial de Contabilidade Pública, ou plano setoriais, para o Regime Simplificado, devem ser reconhecidos no saldo de resultados transitados no período em que os itens são reconhecidos e mensurados nos termos das novas políticas contabilísticas.

4 — As pequenas entidades devem ainda, para efeitos comparativos, reexpressar as quantias correspondentes do período anterior apresentadas nas primeiras demonstrações financeiras de acordo com o Regime Simplificado.

5 — A prestação de contas relativa ao ano de 2016, a realizar em 2017, deve ser efetuada de acordo com os planos de contabilidade pública em vigor em 2016.

Artigo 11.º

Entrada em vigor

O Regime Simplificado do SNC-AP entra em vigor na data de início de vigência do regime geral do SNC-AP, sem prejuízo da eventual aplicação antecipada, durante o ano de 2016, por entidades piloto.

O Secretário de Estado do Orçamento, *João Rodrigo Reis Carvalho Leão*, em 3 de agosto de 2016.

ANEXO

Norma de Contabilidade Pública — Pequenas Entidades (NCP-PE)

Objetivo

1 — A presente Norma de Contabilidade Pública tem como objetivo estabelecer os requisitos de reconhecimento, mensuração e relato financeiro das transações e outros acontecimentos, com as adaptações inerentes às entidades sujeitas a este regime.

2 — Exceto quanto ao que for especificamente estabelecido nesta Norma são aqui acolhidos os conceitos, definições e procedimentos contabilísticos de aceitação generalizada em Portugal, tal como enunciados no SNC-

-AP, tendo como base de referência a correspondente estrutura concetual.

Considerações gerais sobre reconhecimento

3 — Como referido no parágrafo 1, a presente norma tem como objetivo estabelecer os requisitos de reconhecimento e mensuração que as entidades sujeitas ao Regime Simplificado — Pequenas Entidades devem adotar. Dada a estrutura da norma, considerou-se útil a inclusão na mesma de um conjunto de disposições relativas a reconhecimento que nela são recorrentemente utilizadas. Naturalmente que, a bem da coerência do modelo e conforme referido no parágrafo 2, os conceitos em causa baseiam-se na Estrutura Concetual (EC) do SNC-AP com as alterações decorrentes da especificidade deste regime que aqui se encontram contempladas.

4 — O reconhecimento é o processo de incorporar, numa demonstração financeira adequada, um determinado item que cumpre a definição prevista de elemento e que pode ser mensurado com fiabilidade, em conformidade com os critérios previstos na EC. Os itens que satisfazem os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos nas demonstrações financeiras e o seu não reconhecimento não deve ser substituído por divulgações das políticas contabilísticas adotadas nem por notas ou outra informação explicativa.

5 — O desreconhecimento consiste no processo de avaliação sobre a ocorrência de alterações que no momento atual justifiquem a remoção de um item das demonstrações financeiras.

6 — Um ativo é um recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado do qual se espera que proporcione um influxo de potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros, sendo reconhecido no balanço quando for provável que fluirão para a entidade os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço esperados atribuíveis ao ativo, e este tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

7 — Um passivo é uma obrigação presente originada num evento passado que gera uma saída de recursos, sendo reconhecido no balanço quando for provável que seja exigido um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para liquidar a obrigação e possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

8 — Rendimentos são aumentos no património líquido, que não sejam os resultantes de contribuições para o património líquido, sendo geralmente reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha surgido um aumento de benefícios económicos futuros relacionados com o aumento de um ativo ou com uma diminuição de um passivo e que possam ser quantificados com fiabilidade.

9 — Gastos são diminuições no património líquido, que não sejam as resultantes de distribuições do património líquido, sendo geralmente reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha surgido uma diminuição de benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição de um ativo ou com um aumento de um passivo e que possam ser quantificados com fiabilidade.

10 — O património líquido de uma entidade pública corresponde ao valor agregado dos seus ativos, deduzidos dos passivos, com referência à data do relato financeiro.

Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras

11 — As demonstrações financeiras proporcionam aos utilizadores informação acerca dos recursos e obrigações

de uma entidade à data de relato (posição financeira), dos gastos suportados e rendimentos obtidos durante o período de relato (desempenho financeiro) e do fluxo de recursos entre datas de relato.

12 — As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira, e do desempenho financeiro de uma entidade. A posição financeira é geralmente evidenciada através do Balanço (ativos, passivos e património líquido) e o desempenho financeiro é geralmente evidenciado através da Demonstração dos Resultados (rendimentos, gastos e resultado líquido). Especificamente no que se refere ao setor público, os seus objetivos são proporcionar informação útil para a tomada de decisões e para a responsabilização pela prestação de contas relativamente aos recursos que lhe foram confiados.

13 — As demonstrações financeiras devem ser apresentadas pelo menos anualmente, sendo o período de relato coincidente com o ano civil. Quando a data de relato de uma entidade muda e as demonstrações financeiras anuais são apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, ou não coincidente com o ano civil, uma entidade deve divulgar, além do período coberto pelas demonstrações financeiras:

- (a) A razão para usar um período diferente do ano civil;
- (b) O facto de as quantias comparativas para certas demonstrações, tal como o balanço, a demonstração dos resultados, a demonstração de fluxos de caixa e respetivo anexo, não serem inteiramente comparáveis.

14 — Um conjunto completo de demonstrações financeiras compreende:

- (a) Um balanço;
- (b) Uma demonstração dos resultados por natureza;
- (c) Uma demonstração de fluxos de caixa;
- (d) Uma demonstração das alterações no património líquido; e
- (e) Anexo às demonstrações financeiras (notas compreendendo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas).

Balanço

Distinção entre corrente/não corrente

15 — Uma entidade deve apresentar no balanço os ativos e os passivos classificados em correntes e não correntes, como segue.

Ativos correntes

16 — Um ativo deve ser classificado como corrente quando satisfaça qualquer um dos seguintes critérios:

- (a) Espera-se que seja realizado, ou que esteja detido para venda ou consumo, no decurso do ciclo operacional normal da entidade;
- (b) Seja detido principalmente com a finalidade de ser negociado;
- (c) Espera-se que seja realizado dentro de doze meses após a data de relato; ou
- (d) É caixa ou um equivalente a caixa, a menos que seja limitada a sua troca ou uso para regularizar um passivo durante pelo menos doze meses após a data de relato.

Todos os outros ativos devem ser classificados como não correntes. A presente Norma usa o termo ativos não correntes para incluir, por exemplo, ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e ativos financeiros de longo prazo.

Passivos correntes

17 — Um passivo deve ser classificado como corrente quando satisfaça qualquer um dos seguintes critérios:

- (a) Espera-se que seja liquidado no decurso do ciclo operacional normal da entidade;
- (b) Seja detido principalmente com a finalidade de ser negociado;
- (c) Tenha um prazo de vencimento dentro de doze meses após a data de relato; ou
- (d) A entidade não tenha um direito incondicional de diferir a sua liquidação durante pelo menos doze meses após a data de relato.

Todos os outros passivos devem ser classificados como passivos não correntes.

Informação a apresentar no balanço

18 — A informação mínima a apresentar na face do balanço, bem como a ordem ou o formato em que os itens devem ser apresentados, consta do respetivo modelo que se encontra no Apêndice da presente Norma.

Demonstração dos resultados

Resultados do período

19 — Todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período devem ser incluídos na determinação do resultado do período a menos que um outro capítulo da presente norma o exija de outro modo.

Informação a apresentar na demonstração dos resultados

20 — A informação mínima a apresentar na face da demonstração dos resultados, bem como a ordem ou o formato em que os itens devem ser apresentados, consta do respetivo modelo que se encontra no Apêndice da presente Norma.

Demonstração de fluxos de caixa

21 — A demonstração de fluxos de caixa deve relatar os influxos e efluxos de caixa ocorridos durante o período, classificados por atividades operacionais, de investimento e de financiamento, conforme modelo constante do Apêndice à presente Norma.

Demonstração das alterações no património líquido

22 — A demonstração das alterações no património líquido deve evidenciar todos os movimentos ocorridos durante o período nas rubricas que integram o património líquido, conforme modelo constante do Apêndice à presente Norma.

ANEXO

Estrutura

23 — O Anexo deve:

- (a) Apresentar informação acerca das bases de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas usadas;
- (b) Divulgar a informação decorrente dos capítulos desta Norma que não seja apresentada no balanço e na demonstração dos resultados; e
- (c) Proporcionar informação adicional que não seja apresentada no balanço e na demonstração dos resultados, mas que seja relevante para a sua melhor compreensão.

24 — Cada item na face do balanço e da demonstração dos resultados, que tenha merecido uma nota no anexo, deve ter uma referência cruzada.

25 — As notas do Anexo devem ser apresentadas de uma forma sistemática pela seguinte ordem:

- (a) Identificação da entidade, incluindo domicílio, natureza da atividade, nome e sede da entidade-mãe, se aplicável;

(b) Referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras;

(c) Resumo das principais políticas contabilísticas adotadas;

(d) Informação desagregada dos itens apresentados no balanço e na demonstração dos resultados tendo em conta a sua natureza e materialidade;

(e) Ativos e passivos contingentes;

(f) Indicação do número de pessoal, titulares de órgãos de soberania e membros de órgãos autárquicos, quando aplicável, órgãos sociais e de gestão ou qualquer outra informação que seja útil e aumente a qualidade da informação contida nas demonstrações financeiras;

(g) Divulgações exigidas por diplomas legais;

Divulgações de políticas contabilísticas adotadas

26 — Uma entidade deve divulgar um resumo das principais políticas contabilísticas adotadas, designadamente:

(a) Bases de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras;

(b) Outras políticas contabilísticas usadas que sejam relevantes para uma melhor compreensão das demonstrações financeiras.

Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros

Seleção e aplicação de políticas contabilísticas

27 — Quando um capítulo da presente norma respeitar especificamente a uma transação, outro acontecimento ou condição, a política ou políticas contabilísticas a aplicar a esse item devem ser determinadas de acordo com os requisitos previstos nesse capítulo.

28 — Na ausência de um requisito desta Norma que se aplique especificamente a uma transação, outro acontecimento ou condição, e após utilizadas as disposições supletivas previstas, o órgão de gestão utilizará o seu julgamento no desenvolvimento e aplicação de uma política contabilística que resulte em informação que seja:

(a) Relevante para a tomada de decisões económicas por parte dos utilizadores;

(b) Fiável, no sentido de que as demonstrações financeiras:

(i) Representem fidedignamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;

(ii) Reflitam a substância económica de transações, outros acontecimentos e condições e não meramente a sua forma legal;

(iii) Sejam neutras, isto é, isentas de preconceitos;

(iv) Sejam prudentes; e

(v) Estejam completas em todos os aspetos materiais.

29 — Ao fazer os juízos referidos no parágrafo anterior, o órgão de gestão deve considerar a aplicação das seguintes fontes pela ordem indicada:

(a) Os requisitos e orientações desta Norma que tratam de assuntos similares e relacionados; e

(b) As definições, critérios de reconhecimento e mensuração para ativos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos nesta Norma e na Estrutura Concetual do SNCAP.

Consistência de políticas contabilísticas

30 — Uma entidade deve selecionar e aplicar as suas políticas contabilísticas consistentemente para transações,

outros acontecimentos e condições similares, salvo se um capítulo desta Norma especificamente exigir ou permitir a categorização de itens relativamente aos quais possa ser apropriado aplicar diferentes políticas. Se um outro capítulo exigir ou permitir tal categorização, deve ser selecionada e aplicada consistentemente a cada categoria uma política contabilística apropriada.

Alterações nas políticas contabilísticas

31 — Uma entidade deve alterar uma política contabilística apenas se a alteração:

(a) For exigida pela presente Norma, ou

(b) Resultar em demonstrações financeiras que proporcionem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transações, outros acontecimentos e condições sobre a posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade.

32 — Não são alterações nas políticas contabilísticas:

(a) A aplicação de uma política contabilística a transações, outros acontecimentos ou condições que difiram em substância daqueles que ocorreram anteriormente; e

(b) A aplicação de uma nova política contabilística a transações, outros acontecimentos ou condições que não ocorreram anteriormente ou que eram imateriais.

33 — As alterações nas políticas contabilísticas serão aplicadas retrospectivamente, devendo a entidade ajustar o saldo de abertura de cada componente do património líquido afetado do período anterior apresentado e as outras quantias comparativas divulgadas para o período anterior apresentado como se a nova política contabilística tivesse sido sempre aplicada, exceto se um capítulo desta Norma dispuser diferentemente, ou tal aplicação for impraticável, ou os custos superarem os benefícios daí resultantes.

Alterações em estimativas contabilísticas

34 — O efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, que não seja uma alteração à qual se aplique o parágrafo seguinte, deve ser reconhecido prospectivamente incluindo-o nos resultados:

(a) Do período da alteração, se a alteração afetar apenas esse período; ou

(b) Do período da alteração e períodos futuros, se a alteração afetar ambos.

35 — Na medida em que uma alteração numa estimativa contabilística provocar alterações em ativos e passivos, ou se relacionar com um item do património líquido, ela deve ser reconhecida ajustando a quantia escriturada do respetivo item do ativo, passivo ou património líquido no período da alteração.

Erros

36 — Uma entidade deve corrigir erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente no primeiro conjunto de demonstrações financeiras autorizado para emissão após a sua descoberta:

(a) Reexpressando as quantias comparativas do período anterior apresentado; ou

(b) Se o erro ocorreu antes do período anterior apresentado, reexpressando os saldos de abertura dos ativos, passivos e património líquido desse período anterior apresentado.

Porém, quando for impraticável determinar quer os efeitos específicos de um período quer o efeito acumulado do erro para fixar a reexpressão retrospectiva, a entidade reexpressa a informação comparativa prospectivamente a partir da data mais antiga em que tal seja praticável.

37 — A correção de um erro material de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é descoberto, sendo efetuada diretamente em resultados transitados.

Ativos fixos tangíveis

Reconhecimento

38 — Este capítulo aplica-se a ativos fixos tangíveis (quer de domínio público, quer de domínio privado), incluindo:

- (a) Equipamento militar;
- (b) Infraestruturas;
- (c) Bens do património histórico; e

(d) Ativos de contratos de concessão após reconhecimento e mensuração de acordo com a NCP 4 — Acordos de Concessão de Serviços: Concedente.

39 — O custo de um bem do ativo fixo tangível deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:

(a) For provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associados ao bem; e

(b) O custo ou o justo valor do bem puder ser mensurado com fiabilidade.

40 — As peças sobressalentes e equipamentos de serviço são geralmente registados como inventários e reconhecidos nos resultados quando consumidos. Porém, as grandes peças sobressalentes e equipamentos de substituição contabilizam-se como ativos fixos tangíveis quando uma entidade espera usá-los durante mais de um período. De forma análoga, se as peças sobressalentes e equipamentos só puderem ser usados em conexão com um bem do ativo fixo tangível, são contabilizadas como ativo fixo tangível.

41 — Partes de alguns bens do ativo fixo tangível podem exigir substituição a intervalos regulares. Uma entidade deve reconhecer na quantia escriturada de um bem do ativo fixo tangível o custo da parte que substitui tal bem quando suportado, se estiverem satisfeitos os critérios de reconhecimento. A quantia escriturada das partes que são substituídas deve ser desconhecida de acordo com as disposições de desconhecimento deste capítulo.

42 — O presente capítulo exige que uma entidade reconheça os bens relativos ao património histórico tangível, desde que satisfaçam a definição e os critérios de reconhecimento de ativos fixos tangíveis. No caso de não ser possível reconhecer tais ativos, a entidade deve, no mínimo, fazer a sua divulgação em notas às demonstrações financeiras.

43 — Alguns ativos tangíveis são descritos como património histórico devido ao seu significado histórico, artístico, cultural ou ambiental. Exemplos destes ativos são edifícios históricos e monumentos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais e obras de arte. Estes ativos evidenciam algumas características, como as que se seguem, embora estas características não sejam exclusivas de tais ativos:

(a) É improvável que o seu valor em termos culturais, ambientais, educacionais e históricos seja inteiramente

refletido num valor financeiro unicamente baseado num preço de mercado;

(b) Obrigações legais e/ou estatutárias podem impor proibições ou restrições severas à sua alienação por venda;

(c) São geralmente insubstituíveis e o seu valor pode aumentar ao longo do tempo, mesmo se a sua condição física se deteriorar; e

(d) Pode ser difícil estimar as suas vidas úteis, que em alguns casos podem ser de várias centenas de anos.

As entidades do setor público podem deter ativos significativos do património histórico que adquiriram ao longo de muitos anos e por variados meios, incluindo compra, doação, legado ou expropriação. Estes ativos raramente são detidos pela sua capacidade de gerar fluxos de caixa e podem existir obstáculos legais ou sociais para os usar para tais finalidades.

Mensuração

44 — Um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser mensurado pelo seu custo.

45 — Porém, um bem do ativo fixo tangível pode ser adquirido através de uma transação sem contraprestação. Neste caso, a mensuração far-se-á da seguinte forma:

(a) Imóveis — Valor patrimonial tributário (VPT).

(b) Outros ativos — Custo do bem recebido, ou na falta deste, o respetivo valor de mercado.

46 — O custo de um bem do ativo fixo tangível compreende:

(a) O seu preço de compra, incluindo direitos de importação e impostos não dedutíveis ou reembolsáveis sobre a compra, após dedução de descontos comerciais e abatimentos;

(b) Quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e nas condições necessárias para ser capaz de operar da maneira pretendida pelo órgão de gestão; e

(c) A estimativa inicial dos custos de desmantelamento e de remoção do bem e da restauração do local em que está localizado, e que a entidade é obrigada a suportar quando o bem é adquirido, ou em resultado de ter usado o bem durante um determinado período para fins que não sejam produzir inventários durante esse período.

47 — Exemplos de custos que não são incorporáveis num ativo fixo tangível incluem:

(a) Custos de abertura de novas instalações;

(b) Custos de lançamento de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade e atividades promocionais);

(c) Custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação do pessoal); e

(d) Custos de administração e outros custos gerais.

48 — Após reconhecimento como ativo, um bem do ativo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo, menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, devendo aplicar-se essa política a uma classe inteira de ativos fixos tangíveis.

49 — Em algumas circunstâncias os ativos fixos tangíveis podem ser objeto de revalorização de acordo com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado, devendo nessas circunstâncias aplicar-se o previsto quanto ao assunto na NCP 5 — Ativos Fixos Tangíveis do SNC-AP.

Depreciação

50 — O gasto de depreciação de cada período é geralmente reconhecido nos resultados. Porém, algumas vezes, os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço incorporados num ativo são absorvidos na produção de outros ativos. Neste caso, o gasto de depreciação constitui parte do custo desse outro ativo e é incluído na sua quantia escriturada.

51 — Os eventuais bens do património histórico, artístico e cultural não são objeto de depreciação.

Quantia depreciável, vida útil e método de depreciação

52 — A quantia depreciável de um ativo deve ser imputada numa base sistemática ao longo da sua vida útil.

53 — A depreciação de um ativo começa quando fica disponível para uso, isto é, quando estiver no local e nas condições necessárias para ser capaz de operar da forma pretendida pelo órgão de gestão. A depreciação de um ativo cessa quando o ativo é desreconhecido. Assim, a depreciação não cessa quando o ativo se tornar ocioso ou for retirado de uso e ficar detido para alienação, a menos que esteja completamente depreciado.

54 — Para efeitos de determinação da vida útil de um ativo fixo tangível devem ser consideradas as orientações constantes do ponto 7 do Anexo III do SNC-AP.

55 — Para efeitos da presente norma, o método de depreciação usado para imputar a quantia depreciável de um ativo numa base sistemática durante a sua vida útil estimada deverá ser o método das quotas constantes (ou da linha reta). Este método deve ser aplicado de forma consistente de período para período.

Imparidade

56 — Para uma entidade determinar se um bem do ativo fixo tangível está ou não em imparidade, deve aplicar o previsto no capítulo Imparidade da presente Norma que explica quando e como uma entidade deve rever a quantia escriturada dos seus ativos, como deve determinar a quantia recuperável do ativo e quando deve reconhecer ou desreconhecer uma perda por imparidade.

Desreconhecimento

57 — Um bem do ativo fixo tangível deve ser desreconhecido:

(a) No momento da alienação (incluindo alienação através de uma transação sem contraprestação); ou

(b) Quando não se esperam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do seu uso ou alienação.

58 — O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um bem do ativo fixo tangível 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.

Ativos intangíveis

59 — Os critérios estabelecidos no capítulo relativo a ativos fixos tangíveis, aplicam-se aos ativos intangíveis, sem prejuízo do a seguir descrito.

Reconhecimento

60 — Um ativo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se, for identificável, e cumprir as condições de reconhecimento seguintes:

(a) For provável que fluirão para a entidade os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço esperados atribuíveis ao ativo; e

(b) O custo ou o justo valor do ativo possa ser mensurado com fiabilidade.

61 — Um ativo é identificável se:

(a) For separável, isto é, capaz de ser separado ou destacado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, quer individualmente quer juntamente com um contrato, ativo ou passivo identificável associados, independentemente de a entidade pretender fazê-lo ou não; ou

(b) Decorrer de acordos vinculativos (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais) independentemente de esses direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Mensuração

62 — Um ativo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo, o qual deve ser determinado como preconizado nos parágrafos 46 (a) e (b).

63 — Após o reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, devendo aplicar-se essa política a uma classe inteira de ativos intangíveis.

64 — Em algumas circunstâncias os ativos intangíveis podem ser objeto de revalorização de acordo com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado, devendo nessas circunstâncias aplicar-se o previsto quanto ao assunto na NCP 3 — Ativos Intangíveis do SNC-AP.

Reconhecimento como um gasto

65 — O dispêndio com um item intangível deve ser reconhecido como um gasto quando suportado, a menos que faça parte do custo de um ativo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento referidos nos parágrafos anteriores.

66 — São exemplos de dispêndios que devem ser reconhecidos como um gasto:

(a) Dispêndios com atividades de arranque (isto é, custos de arranque), salvo se tais dispêndios forem incluídos no custo de um item de ativo fixo tangível de acordo com o capítulo Ativos fixos tangíveis. Os custos de arranque podem consistir em custos de estabelecimento, designadamente custos legais e de administrativos suportados para constituir uma entidade jurídica, dispêndios para abrir uma nova instalação ou operação (isto é, custos de pré-abertura), ou dispêndios para iniciar novas operações ou lançar novos produtos ou processos (isto é, custos pré-operacionais);

(b) Dispêndios com atividades de formação;

(c) Dispêndios com publicidade e atividades promocionais (incluindo catálogos de encomenda pelo correio e panfletos de informação);

(d) Dispêndios com a realocização ou reorganização de parte ou de toda uma entidade.

67 — Os dispêndios com um ativo intangível que tenham sido inicialmente reconhecidos como um gasto não devem ser reconhecidos como parte do custo de um ativo intangível numa data posterior.

Quantia amortizável, vida útil e método de amortização

68 — A quantia amortizável de um ativo intangível deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil.

69 — A amortização deve começar quando o ativo está disponível para uso, isto é, quando estiver na localização

e condição necessárias para operar da forma pretendida pelo órgão de gestão. A amortização cessa quando o ativo é desreconhecido. Assim, a amortização não cessa quando o ativo se tornar ocioso ou for retirado de uso e ficar devido para alienação, a menos que esteja completamente amortizado.

70 — 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. Se tais acordos forem transmitidos por um prazo limitado que possa ser renovado, a vida útil do ativo intangível só deve incluir os períodos de renovação se existir evidência que suporte a renovação pela entidade sem custo significativo.

71 — Para efeitos de determinação da vida útil de um ativo intangível devem ser consideradas as orientações constantes do ponto 7 do Anexo III do SNC-AP.

72 — Para efeitos da presente norma, o método de amortização usado para imputar a quantia amortizável de um ativo numa base sistemática durante a sua vida útil estimada deverá ser o método das quotas constantes (ou da linha reta). Este método deve ser aplicado de forma consistente de período para período.

73 — Para uma entidade determinar se um ativo intangível está ou não em imparidade deve aplicar o previsto no capítulo Imparidade da presente Norma que explica quando e como uma entidade deve rever a quantia escriturada dos seus ativos, como deve determinar a quantia recuperável do ativo e quando deve reconhecer ou desreconhecer uma perda por imparidade.

Desreconhecimento

74 — Um ativo intangível deve ser desreconhecido:

(a) No momento da alienação (incluindo alienação através de uma transação sem contraprestação); ou

(b) Quando não se esperam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do seu uso ou alienação.

75 — O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um bem do ativo intangível 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.

Locações

76 — As disposições do presente capítulo são aplicáveis às entidades na sua qualidade de locatários. No caso de assumirem como locadores deverão aplicar o disposto na NCP 6 — Locações.

77 — Uma locação é 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 uma série de pagamentos.

78 — Uma locação financeira é 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.

79 — Uma locação operacional é uma locação que não é uma locação financeira.

Classificação de locações

80 — A classificação de uma locação em financeira ou operacional depende da substância da transação e não da forma do contrato. Os exemplos que se seguem contemplam situações que geralmente conduzem à classificação

de uma locação como financeira, ainda que, para isso, não seja exigida a satisfação de todos estes critérios:

(a) A locação transfere a propriedade do ativo para o locatário no final do prazo da locação;

(b) O locatário tem a opção de comprar o ativo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo que o seu justo valor à data em que a opção se torna exercível, desde que no início da locação seja razoavelmente certo que a opção será exercida;

(c) O prazo da locação abrange a maior parte da vida económica do ativo, mesmo que o seu título de propriedade não seja transferido;

(d) No início da locação o valor presente dos pagamentos mínimos da locação ascende a uma parte substancial do justo valor do ativo locado;

(e) Os ativos locados são de uma natureza tão especializada que apenas o locatário os pode usar sem modificações importantes;

(f) Os ativos locados não podem ser facilmente substituídos por um outro ativo.

81 — Outros indicadores que individualmente ou em conjunto podem também conduzir a que uma locação seja classificada como financeira são:

(a) As perdas do locador associadas ao cancelamento serem suportadas pelo locatário, quando o locatário puder cancelar a locação;

(b) Os ganhos ou perdas derivados da flutuação no justo valor do valor residual serem do locatário (por exemplo, na forma de um abatimento na renda que iguale a maior parte do rendimento da venda no final da locação);

(c) O locatário ter a capacidade de continuar a locação durante um período suplementar, por uma renda que seja substancialmente inferior à renda de mercado.

82 — Os exemplos e indicadores dos parágrafos anteriores nem sempre são conclusivos. Se for claro, com base noutras características, que a locação não transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade, a locação é classificada como operacional.

Locações financeiras

Reconhecimento e mensuração

83 — No início do prazo de locação, os locatários devem reconhecer nos seus balanços os bens adquiridos através de locações financeiras como ativos e as respetivas obrigações de locação como passivos. Os ativos e os passivos devem ser reconhecidos no início da locação e mensurados por quantias iguais ao justo valor da propriedade locada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos 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.

84 — Os custos diretos iniciais são muitas vezes suportados em conexão com atividades específicas de locação, tal como na obtenção e negociação dos respetivos acordos. Os custos identificados como diretamente atribuíveis a atividades levadas a efeito pelo locatário numa locação financeira são incluídos como parte da quantia reconhecida como ativo.

85 — Os pagamentos mínimos de locação devem ser repartidos entre o encargo financeiro e a redução do saldo do passivo. O encargo financeiro deve ser imputado a cada

um dos períodos durante o prazo de locação. As rendas contingentes devem ser reconhecidas como gastos no período em que são suportadas.

86 — Uma locação financeira dá origem a um gasto de depreciação relativo a ativos depreciáveis e a um gasto financeiro relativo a cada período contabilístico. A política de depreciação dos ativos locados depreciáveis deve ser consistente com a dos ativos depreciáveis de que o locatário é proprietário, e a depreciação reconhecida deve ser calculada de acordo com os capítulos Ativos Fixos tangíveis e Ativos intangíveis. Se não existir certeza razoável que o locatário venha a obter a propriedade no final do prazo da locação, o ativo deve ser totalmente depreciado durante o prazo de locação ou durante a sua vida útil, dos dois o mais curto.

Locações operacionais

87 — Os pagamentos de locação segundo uma locação operacional (excluindo custos de serviços tais como seguro e manutenção) são reconhecidos como um gasto numa base linear.

Custos de empréstimos obtidos

88 — Custos de empréstimos obtidos são juros e outros gastos suportados por uma entidade relativos a empréstimos obtidos. Estes podem incluir:

- (a) Juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos;
- (b) Amortização de descontos ou prémios relativos a empréstimos obtidos;
- (c) Amortização de custos acessórios suportados com a obtenção de empréstimos;
- (d) Encargos financeiros relativos a locações financeiras; e
- (e) Diferenças de câmbio relativas a empréstimos em moeda estrangeira na medida em que sejam consideradas como um ajustamento do custo dos juros.

Reconhecimento

89 — Os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica devem ser capitalizados como parte do custo desse ativo. Estes custos são capitalizados como parte do custo do ativo quando for provável que deles resultem benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para a entidade e os custos possam ser mensurados com fiabilidade.

90 — Exceto nas circunstâncias referidas no parágrafo anterior, os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto no período em que são suportados independentemente de como esses empréstimos são aplicados.

91 — Ativo que se qualifica é um ativo que necessita de um período substancial de tempo para ficar disponível para o uso pretendido ou para venda.

Custos de empréstimos obtidos que se qualificam para capitalização

92 — Na medida em que os empréstimos sejam contraídos especificamente com a finalidade de obter um ativo que se qualifica, a quantia dos custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização nesse ativo deve corresponder aos custos reais suportados durante o período menos qualquer rendimento relativo ao investimento temporário desses empréstimos.

93 — Na medida em que os empréstimos sejam contraídos genericamente e usados com a finalidade de obter um ativo que se qualifica, a quantia dos custos de empréstimos

obtidos elegíveis para capitalização deve ser determinada pela aplicação de uma taxa de capitalização aos dispêndios relativos a esse ativo. A taxa de capitalização deve ser a média ponderada dos custos dos empréstimos obtidos aplicável aos empréstimos contraídos pela entidade que estejam em aberto durante o período, e que não sejam empréstimos especificamente contraídos para obter um ativo que se qualifica. A quantia dos custos de empréstimos obtidos capitalizados durante um período não deve exceder a quantia dos custos de empréstimos obtidos durante esse período.

94 — Quando a quantia escriturada ou o custo final esperado do ativo que se qualifica exceder a sua quantia recuperável ou o valor realizável líquido, a quantia escriturada deve ser reduzida ou anulada de acordo com os requisitos de outros capítulos da presente Norma. Em determinadas circunstâncias, a quantia da redução ou anulação pode ser revertida de acordo com esses mesmos capítulos.

Início da capitalização

95 — A capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um ativo que se qualifica deve começar quando:

- (a) Os dispêndios com o ativo estejam a ser efetuados;
- (b) Os custos de empréstimos obtidos estejam a ser suportados; e
- (c) As atividades necessárias com vista a preparar o ativo para o uso pretendido ou venda estejam em curso.

96 — Os dispêndios num ativo que se qualifica incluem apenas os que tenham resultado em pagamentos em dinheiro, transferências de outros ativos ou na assunção de passivos que gerem juros. A quantia média do ativo registada durante um período, incluindo os custos já capitalizados de empréstimos obtidos, é normalmente uma aproximação razoável dos dispêndios aos quais a taxa de capitalização é aplicada nesse período.

Suspensão da capitalização

97 — A capitalização dos custos de empréstimos obtidos deve ser suspensa quando o desenvolvimento do ativo, previsto no parágrafo 94 (c), estiver interrompido por períodos extensos, devendo durante esses períodos ser registados como gastos.

Cessação da capitalização

98 — A capitalização dos custos de empréstimos obtidos deve cessar quando todas as atividades necessárias para preparar o ativo que se qualifica para o seu uso pretendido ou venda estão substancialmente concluídas.

99 — Quando a construção de um ativo que se qualifica for concluída por partes e cada parte estiver em condições de ser usada enquanto continua a construção de outras, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos deve cessar quando todas as atividades necessárias para preparar essa parte para o seu uso pretendido ou venda estiverem substancialmente concluídas.

Propriedades de Investimento

100 — Propriedade de investimento é um terreno ou um edifício, ou parte de um edifício, ou ambos, detidos (pelo proprietário, ou pelo locatário segundo uma locação financeira) para obtenção de rendas ou para valorização do capital, ou ambos, e 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.

Reconhecimento

101 — Uma propriedade de investimento deve ser reconhecida como um ativo quando, e apenas quando:

(a) For provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associados à propriedade de investimento; e

(b) O custo ou o justo valor da propriedade de investimento puder ser mensurado com fiabilidade.

Mensuração

102 — As propriedades de investimento devem ser mensuradas pelo seu custo (os custos de transação devem ser incluídos na mensuração inicial).

103 — O custo de aquisição de uma propriedade investimento compreende o seu preço de compra e quaisquer dispêndios que lhe sejam diretamente atribuíveis. Estes dispêndios incluem, por exemplo, honorários profissionais por serviços legais, impostos de transferência da propriedade e outros custos de transação.

Quantia depreciável, vida útil e método de depreciação

104 — A quantia depreciável de uma propriedade investimento deve ser imputada numa base sistemática ao longo da sua vida útil.

105 — A depreciação de uma propriedade investimento começa quando fica disponível para uso. A sua depreciação cessa quando a propriedade investimento é desreconhecida.

106 — Para efeitos de determinação da vida útil de uma propriedade investimento devem ser consideradas as orientações constantes do ponto 7 do Anexo III do SNC-AP.

107 — Para efeitos da presente norma, o método de depreciação usado para imputar a quantia depreciável de uma propriedade investimento numa base sistemática durante a sua vida útil estimada deverá ser o método das quotas constantes (ou da linha reta). Este método deve ser aplicado de forma consistente de período para período.

Inventários**Reconhecimento**

108 — Os inventários englobam bens comprados e detidos para revenda incluindo, por exemplo, mercadoria comprada por uma entidade e detida para revenda, ou terrenos e outras propriedades detidas para venda desde que a entidade tenha por objeto a atividade imobiliária. Os inventários englobam igualmente produtos acabados ou trabalhos em curso que estejam a ser produzidos pela entidade. Os inventários também incluem materiais e consumíveis aguardando o seu uso no processo de produção e bens comprados ou produzidos por uma entidade, para distribuir a terceiros gratuitamente ou por um valor simbólico, por exemplo, manuais escolares adquiridos por uma autarquia local para distribuir a famílias carenciadas. Em muitas entidades do setor público, os inventários relacionam-se com a prestação de serviços e não com bens comprados e detidos para revenda ou bens produzidos para revenda. No caso de um prestador de serviços, os inventários incluem os custos do serviço, tal como descrito no parágrafo 118, relativamente aos quais a entidade ainda não reconheceu o respetivo rendimento.

109 — Os inventários nas entidades públicas podem incluir:

- (a) Artigos consumíveis;
- (b) Materiais de manutenção;
- (c) Peças de reserva para equipamentos que não sejam as tratadas em normas sobre ativos fixos tangíveis;
- (d) Munições;

(e) Reservas estratégicas (por exemplo, reservas de energia);

(f) Reservas de moeda não colocada em circulação;

(g) Produtos de serviços postais detidos para venda (por exemplo, selos);

(h) Trabalhos em curso, incluindo:

(i) Materiais para cursos de formação/educação; e

(ii) Prestações de serviços em curso.

(i) Terrenos e edifícios detidos para venda desde que a entidade tenha por objeto a atividade imobiliária.

Mensuração

110 — Os inventários devem ser mensurados pela quantia mais baixa entre o custo e o valor realizável líquido, exceto nos casos previstos nos parágrafos seguintes.

111 — Quando os inventários forem adquiridos através de uma transação sem contraprestação, devem ser mensurados pelo justo valor à data de aquisição.

112 — Quando os inventários forem detidos para distribuir sem retribuição ou com uma retribuição simbólica, ou para consumir no processo de produção de bens para subsequentemente distribuir sem contrapartida ou por uma contrapartida simbólica, devem ser mensurados pela quantia mais baixa entre o custo e o custo de reposição corrente.

Custo dos inventários

113 — O custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custos de transformação e outros custos suportados para colocar os inventários no seu local e condição atuais.

114 — Os custos de compra de inventários incluem o preço de compra, direitos de importação e impostos não recuperáveis pela entidade, e custos de transporte, manuseamento e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, de materiais e de consumíveis. Os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos para determinar o custo de compra.

115 — Os custos de transformação incluem os custos diretamente relacionados com as unidades de produção, tais como mão-de-obra direta. Incluem também uma imputação sistemática de gastos gerais de produção fixos e variáveis que sejam suportados para converter matérias-primas em produtos acabados. Os gastos gerais de produção fixos são os custos indiretos de produção que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e manutenção de edifícios e de equipamentos fabris, e dos custos de gestão e administração da fábrica. Os gastos gerais de produção variáveis são os custos indiretos de produção que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e mão-de-obra indireta.

Outros custos a incluir em inventários

116 — Nos custos de inventários apenas são incluídos outros custos na medida em que tenham sido suportados para colocar esses inventários no seu local e condição atuais.

Custos a excluir dos inventários

117 — Exemplos de custos excluídos do custo dos inventários e reconhecidos como gastos no período em que são suportados:

- (a) Quantias anormais de materiais desperdiçados, mão-de-obra ou outros custos de produção;

(b) Custos de armazenamento, a menos que esses custos sejam necessários no processo de produção antes de uma nova fase de produção;

(c) Custos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários no seu local e condição atuais; e

(d) Custos de venda.

Custo dos inventários de um prestador de serviços

118 — Nos casos em que os prestadores de serviços tenham inventários (com exceção dos trabalhos em curso de serviços a prestar sem retribuição direta dos destinatários, ou com uma retribuição simbólica), estes devem ser mensurados pelos custos da respetiva produção. Estes custos consistem principalmente nos custos de mão-de-obra e outros custos com o pessoal diretamente envolvido na prestação do serviço, incluindo pessoal de supervisão e gastos gerais imputáveis. Os custos de mão-de-obra não envolvida na prestação do serviço não devem ser incluídos. A mão-de-obra e outros custos relacionados com as vendas e com pessoal administrativo em geral não são incluídos, mas devem ser reconhecidos como gastos do período em que são suportados. O custo dos inventários de um prestador de serviço não deve incluir as margens de lucro, nem os gastos gerais não imputáveis que muitas vezes são incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

Fórmulas de custeio

119 — O custo dos inventários de bens que não sejam geralmente intermutáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos, deve ser apurado através da identificação específica dos respetivos custos individuais.

120 — A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a itens individualizados de inventário. Este é o tratamento apropriado para os itens que sejam agregados para um projeto específico, independentemente de terem sido comprados ou produzidos. Porém, a identificação específica de custos é inapropriada quando haja grandes quantidades de itens de inventário que são geralmente intermutáveis. Nestas circunstâncias, o método de seleção dos itens que permanecem em inventário poderá ser usado para obter efeitos predeterminados no resultado líquido do período.

121 — O custo dos inventários, que não sejam os inventários referidos no parágrafo 119, deve ser apurado usando por regra a fórmula do custo médio ponderado. Excepcionalmente, e desde que devidamente fundamentado, poderão ser utilizadas outras fórmulas de custeio dependendo das circunstâncias específicas da entidade. Deve utilizar-se a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que tenham natureza e uso semelhante. Para os inventários que tenham natureza ou uso diferentes, poderão justificar-se diferentes fórmulas de custeio.

122 — Pela fórmula do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período de relato e do custo de itens semelhantes comprados ou produzidos durante esse período. A média deve ser determinada à medida que cada entrega adicional seja recebida.

Valor realizável líquido

123 — O custo dos inventários pode não ser recuperável se esses inventários estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos, ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos inventários pode também não ser recuperável se os custos estimados de

acabamento ou os custos estimados a suportar com a venda, troca ou distribuição tiverem aumentado. A prática de reduzir o custo dos inventários para o valor realizável líquido é consistente com a perspectiva de que os ativos não devem ser registados por quantias superiores aos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço esperados da sua venda, troca, distribuição ou uso.

124 — Os inventários são geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Em algumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar itens similares ou relacionados. Pode ser o caso de itens de inventário que tenham propósitos ou usos finais similares e não possam de forma prática ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produto. Não é apropriado reduzir inventários com base numa classificação de inventário, por exemplo, produtos acabados, ou em todos os inventários de uma unidade operacional ou segmento geográfico. Os prestadores de serviços geralmente acumulam custos relativos a cada serviço para o qual pode ser cobrado um preço de venda individual. Por isso, cada um destes serviços deve ser tratado como um item separado.

125 — As estimativas de valor realizável líquido também consideram a finalidade para que o inventário seja detido. Por exemplo, o valor realizável líquido da quantidade de inventário detida para satisfazer vendas de bens ou prestações de serviços já contratualizadas é baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda respeitarem a quantidades inferiores às quantidades de inventário detidas, o valor realizável líquido do excesso basear-se-á em preços gerais de venda.

126 — Os materiais e outros consumíveis detidos para uso na produção de inventários não são reduzidos abaixo do seu custo se for previsível que os produtos acabados em que eles serão incorporados vão ser vendidos, trocados ou distribuídos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando uma redução no preço dos materiais constitua uma indicação de que o custo dos produtos acabados excederá o valor realizável líquido, os materiais serão reduzidos para o valor realizável líquido. Nestas circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor mensuração disponível do seu valor realizável líquido.

127 — Em cada período de relato subsequente é feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente resultaram na redução do valor dos inventários abaixo do seu custo deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias económicas, a quantia da redução deve ser revertida (a reversão é limitada à quantia da redução original) de modo a que a nova quantia escriturada seja o valor mais baixo entre o custo e o valor realizável líquido revisto. Isto ocorre, por exemplo, quando um item de inventário que é registado pelo valor realizável líquido porque o seu preço de venda desceu, continua detido num período posterior e o seu preço de venda aumentou.

Distribuição de bens gratuitamente ou por um valor simbólico

128 — Uma entidade do setor público pode deter inventários cujos benefícios económicos ou potencial de serviço não estejam diretamente relacionados com a sua capacidade de gerar fluxos de caixa líquidos. Este tipo de inventários pode existir quando uma entidade pública decide distribuir certos bens gratuitamente ou por um valor simbólico. Nestes casos, os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do inventário para efeitos de relato financeiro

são refletidos pela quantia que a entidade necessitaria pagar para adquirir os benefícios económicos ou potencial de serviço se isso fosse necessário para alcançar os seus objetivos. Quando os benefícios económicos ou potencial de serviço não podem ser adquiridos no mercado, deve ser feita uma estimativa do custo de reposição. Se o objetivo para o qual se detém o inventário muda, então este deve ser valorizado usando as disposições do parágrafo 111.

Reconhecimento como um gasto

129 — Quando os inventários são vendidos, trocados ou distribuídos, a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respetivo rendimento é reconhecido. Se não existir rendimento relacionado, o gasto deve ser reconhecido quando os bens forem distribuídos ou o respetivo serviço for prestado. A quantia de qualquer abate de inventários, assim como todas as perdas de inventários, devem ser reconhecidas como um gasto no período em que ocorra o abate ou a perda. A reversão de qualquer abate de inventários deve ser reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período em que a reversão ocorre.

130 — Para um prestador de serviços, o momento em que os inventários são reconhecidos como gasto coincide geralmente com o momento em que os serviços são prestados, ou no momento da respetiva faturação.

131 — Alguns inventários podem ser imputados a outras contas do ativo, como por exemplo, inventários usados como um componente de ativos fixos tangíveis construídos para a própria entidade. Os inventários imputados desta forma a um outro ativo são reconhecidos como um gasto ao longo da vida útil desse ativo.

Rendimento de Transações com Contraprestação

132 — Este capítulo deve ser aplicado na contabilização do rendimento proveniente das seguintes transações e acontecimentos com contraprestação:

- (a) Prestação de serviços;
- (b) Venda de bens; e
- (c) Uso por terceiros de ativos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos ou distribuições similares.

Reconhecimento

133 — O rendimento é reconhecido quando for provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço e estes benefícios possam ser mensurados com fiabilidade. Este capítulo identifica, nos parágrafos 137, 140 e 144, as circunstâncias em que estes critérios serão satisfeitos e, por conseguinte, o rendimento será reconhecido.

Mensuração

134 — O rendimento deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber.

135 — A quantia de rendimento proveniente de uma transação é geralmente determinada por acordo entre a entidade e o comprador ou utilizador do ativo ou serviço e é mensurada pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber tendo em conta as quantias de quaisquer descontos comerciais e de quantidades concedidos.

136 — O rendimento inclui apenas os fluxos brutos de benefícios económicos ou potencial de serviços recebidos ou a receber pela entidade de sua própria conta. As quantias recebidas na qualidade de agente ou em representação de outras entidades (como, por exemplo, a cobrança de rendas de imóveis do Estado feita pela Direção-Geral do Tesouro e Finanças para entregar ao Estado), não são benefícios

económicos ou potencial de serviço que fluam para a entidade e não resultam em aumentos de ativos ou diminuições de passivos e, por isso, são excluídos do rendimento. De forma similar, num relacionamento como agente, os fluxos brutos de benefícios económicos ou de potencial de serviço incluem quantias recebidas pelo agente a favor de terceiros que não resultam em aumentos do património líquido para a entidade. As quantias cobradas por conta de terceiros não são rendimento. Pelo contrário, o rendimento é apenas a quantia da comissão recebida ou a receber relativa à cobrança ou detenção dos fluxos brutos.

Prestação de serviços

137 — Quando o desfecho de uma transação que envolva a prestação de serviços puder ser estimado com fiabilidade, o rendimento associado à transação deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transação à data do relato. O desfecho de uma transação pode ser estimado com fiabilidade quando estiverem satisfeitas todas as seguintes condições:

- (a) A quantia de rendimento pode ser mensurada com fiabilidade;
- (b) É provável que os benefícios económicos ou potencial de serviço associados à transação fluirão para a entidade;
- (c) A fase de acabamento da transação à data de relato pode ser mensurada com fiabilidade; e
- (d) Os custos suportados com a transação e os custos para completar a transação podem ser mensurados com fiabilidade.

138 — Quando os serviços são executados por um número indeterminado de tarefas num período específico de tempo, o rendimento é reconhecido numa base constante nesse período a menos que haja evidência de que algum outro método expresse melhor a fase de acabamento. Quando uma ação específica for muito mais significativa do que quaisquer outras tarefas, o reconhecimento do rendimento é adiado até que a tarefa significativa seja executada.

139 — Quando o desfecho da transação que envolva a prestação de serviços não puder ser estimado com fiabilidade, o rendimento só deve ser reconhecido até à extensão dos gastos reconhecidos que sejam recuperáveis.

Venda de bens

140 — O rendimento da venda de bens deve ser reconhecido quando tiverem sido satisfeitas todas as condições seguintes:

- (a) A entidade tiver transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens;
- (b) A entidade não mantiver envolvimento continuado na gestão a um nível usualmente associado à propriedade, nem o controlo efetivo sobre os bens vendidos;
- (c) A quantia do rendimento puder ser mensurada com fiabilidade;
- (d) For provável que os benefícios económicos ou potencial de serviço associados à transação fluirão para a entidade; e
- (e) Os gastos suportados ou a suportar relativos à transação puderem ser mensurados com fiabilidade.

141 — A avaliação do momento em que uma entidade transfere os riscos e vantagens significativos da propriedade para o comprador exige um exame das circunstâncias da transação. Na maioria dos casos, a transferência dos riscos e vantagens da propriedade coincide com a trans-

ferência do título legal ou com a passagem da posse do ativo para o comprador. Tal acontece com a maioria das vendas embora, noutros casos, a transferência de riscos e vantagens de propriedade ocorra em momento diferente da transferência do título legal ou da passagem da posse.

142 — Se a entidade retiver riscos significativos de propriedade, a transação não é uma venda e não é reconhecido o rendimento. Uma entidade pode reter um risco de propriedade significativo sob diversas formas como exemplificado nas situações seguintes:

(a) Quando a entidade retiver uma obrigação relativa ao desempenho insatisfatório do bem, não coberto por cláusulas normais de garantia;

(b) Quando o recebimento do rendimento de uma determinada venda estiver dependente da obtenção de rendimento pelo comprador a partir da subsequente venda desses mesmos bens (por exemplo, quando uma entidade pública distribui publicações ou material de formação a escolas num regime de venda à consignação);

(c) Quando os bens são expedidos sujeitos a instalação e a instalação for uma parte significativa do contrato que ainda não tenha sido concluído pela entidade; e

(d) Quando o comprador tiver o direito de anular a compra por uma razão especificada no contrato e a entidade não estiver segura quanto à probabilidade de devolução.

143 — O rendimento e os gastos que se relacionem com a mesma transação ou outro acontecimento são reconhecidos simultaneamente.

Juros, royalties, e dividendos

144 — 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 tratamentos contabilísticos estabelecidos no parágrafo seguinte quando:

(a) For provável que os benefícios económicos ou potencial de serviço associado à transação fluirão para a entidade;

(b) A quantia do rendimento puder ser mensurada com fiabilidade.

145 — O rendimento deve ser reconhecido usando os seguintes tratamentos contabilísticos:

(a) Os juros devem ser reconhecidos numa base proporcional ao tempo do rendimento real do ativo;

(b) Os royalties devem ser reconhecidos à medida que são obtidos de acordo com a substância dos acordos relevantes; e

(c) Os dividendos ou distribuições similares devem ser reconhecidos quando o direito do acionista ou da entidade de os receber for estabelecido.

Rendimento de Transações sem Contraprestação

146 — Em algumas transações sem contraprestação, uma entidade recebe recursos mas não dá como retorno qualquer retribuição ou dá apenas uma retribuição simbólica.

147 — Há um outro conjunto de transações sem contraprestação em que 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 determina se existe uma combinação de transações com

contraprestação e sem contraprestação, e cada componente da transação deve ser reconhecida separadamente.

148 — 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. Assim, para determinar se a substância de uma transação é com contraprestação ou sem contraprestação, deve ser exercido julgamento.

Reconhecimento de ativos

149 — Um influxo de recursos de uma transação sem contraprestação, que não sejam serviços em espécie, que satisfaça a definição de ativo deve ser reconhecido como tal quando, e somente, quando:

(a) For provável que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associado ao ativo fluam para a entidade; e

(b) O justo valor do ativo possa ser mensurado com fiabilidade.

Mensuração de ativos no reconhecimento inicial

150 — Um ativo adquirido através de uma transação sem contraprestação deve ser inicialmente mensurado pelo seu justo valor à data de aquisição.

Reconhecimento do rendimento de transações sem contraprestação

151 — Um influxo de recursos provenientes de uma transação sem contraprestação reconhecido como um ativo deve ser reconhecido como rendimento, exceto até ao ponto em que for também reconhecido um passivo relativo ao mesmo influxo.

Mensuração do rendimento de transações sem contraprestação

152 — O rendimento de transações sem contraprestação deve ser mensurado pela quantia do aumento no ativo reconhecido pela entidade.

Obrigação presente reconhecida como passivo

153 — Uma obrigação presente resultante de uma transação sem contraprestação que satisfaça a definição de passivo deve ser reconhecida como tal quando, e somente, quando:

(a) For provável que seja exigido um exfluxo de recursos que incorpore benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para liquidar a obrigação; e

(b) Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

154 — Uma obrigação presente é um dever de agir ou executar de uma certa forma e pode dar origem a um passivo relativo a qualquer transação sem contraprestação. As obrigações presentes podem ser impostas por especificações em leis ou regulamentos ou acordos vinculativos que estabeleçam as bases das transferências.

Condições sobre um ativo transferido

155 — As condições sobre ativos transferidos exigem que a entidade ou consuma os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do ativo conforme especificado, ou restitua esses benefícios económicos futuros ou potencial de serviço ao cedente, no caso de as condições serem violadas.

156 — As condições sobre um ativo transferido dão origem a uma obrigação presente que deve ser reconhecida como passivo.

Restrições sobre ativos transferidos

157 — As restrições sobre ativos transferidos não incluem um requisito de que o ativo transferido, ou outros benefícios económicos futuros ou potencial de serviço, deva ser devolvido ao cedente caso o ativo não seja utilizado conforme especificado. Por isso, o recetor não assume uma obrigação presente de transferir benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para terceiros quando detiver inicialmente o controlo do ativo sujeito a uma restrição.

Impostos

158 — Uma entidade deve reconhecer um ativo relativo a impostos quando o acontecimento tributável ocorrer e os critérios de reconhecimento do ativo forem satisfeitos.

159 — O rendimento proveniente de impostos só surge para a entidade sujeito ativo do imposto e não para outras entidades.

Transferências

160 — Uma entidade deve reconhecer um ativo relativo a transferências quando os recursos transferidos satisfizerem a definição de ativo e os respetivos critérios de reconhecimento.

161 — As transferências incluem transferências financeiras, subsídios, perdões de dívidas, multas e outras penalidades, legados, ofertas, doações e bens e serviços em espécie.

Multas e outras penalidades

162 — As multas e outras penalidades são benefícios económicos ou potencial de serviço recebido ou a receber por uma entidade pública, de pessoas singulares ou coletivas, conforme determinado por um tribunal ou outro organismo com poderes legais, em consequência dessas pessoas terem violado requisitos legais ou regulamentares em vigor.

163 — Normalmente as multas e outras penalidades exigem que uma entidade transfira uma quantia fixa de dinheiro para a entidade beneficiária e não impõe a esta quaisquer obrigações que possam ser reconhecidas como um passivo. Assim, as multas e outras penalidades são reconhecidas como rendimento quando a quantia a receber satisfizer a definição de ativo e os respetivos critérios para reconhecimento.

Legados

164 — Um legado é uma transferência feita de acordo com o testamento da pessoa falecida. O acontecimento passado que dá origem ao controlo de recursos que incorporam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço relativo a um legado ocorre quando a entidade tem um direito executável, por exemplo à morte do testador, ou quando estiver garantida a sua legitimação.

165 — Os legados que satisfaçam a definição de ativo são reconhecidos como ativos e património líquido quando for provável que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço fluam para a entidade e o justo valor dos mesmos possa ser mensurado com fiabilidade.

Ofertas e doações, incluindo bens em espécie

166 — As ofertas e doações são transferências voluntárias de ativos, incluindo dinheiro ou outros ativos monetários, ou bens e serviços em espécie, que uma entidade põe à disposição de outra, livre de especificações.

167 — As ofertas e doações são reconhecidas como ativos e património líquido quando for provável que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço fluam para a entidade e o justo valor dos ativos possa ser mensurado com fiabilidade.

168 — Os bens em espécie são ativos tangíveis transferidos para uma entidade numa transação sem contra-prestação, sem encargo, mas podem estar sujeitos a especificações.

169 — Os bens em espécie são reconhecidos como ativos quando são recebidos, ou quando existe um acordo vinculativo para os receber. Se os bens em espécie são recebidos sem imposição de condições, o ganho deve ser reconhecido imediatamente no património líquido. Se existir imposição de condições, é reconhecido um passivo que é reduzido à medida que as condições são satisfeitas, ao mesmo tempo que é reconhecido o ganho.

170 — No reconhecimento inicial, as ofertas e doações, incluindo bens em espécie, são mensurados pelo seu justo valor à data de aquisição que pode ser certificado por referência a um mercado ativo ou por avaliação. Para muitos ativos, o justo valor será rapidamente determinável com referência a preços cotados num mercado ativo e com liquidez.

Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

171 — Este capítulo estabelece requisitos para o reconhecimento e mensuração de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

172 — As provisões são reconhecidas como passivos (presumindo que a respetiva quantia pode ser fiavelmente estimada) porque são obrigações presentes e é provável que seja exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para pagar essas obrigações.

173 — Os passivos contingentes não são reconhecidos como passivos porque são:

(a) Obrigações possíveis, que carecem de confirmação se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço; ou

(b) Obrigações presentes, que não satisfazem os critérios de reconhecimento deste capítulo, quer porque não é provável que seja exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidar a obrigação, quer porque não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação.

174 — Os ativos contingentes não são reconhecidos como ativos, pois são um ativo possível que decorre de acontecimentos passados e cuja existência apenas será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos que não está totalmente sob controlo da entidade.

Reconhecimento**Provisões**

175 — Uma provisão deve ser reconhecida quando, cumulativamente:

(a) Uma entidade tem uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;

(b) É provável que seja exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para pagar essa obrigação; e

(c) Pode ser feita uma estimativa fiável da quantia dessa obrigação.

176 — Em alguns casos não é claro se há ou não uma obrigação presente. Nestes casos, presume-se que um acontecimento passado deu origem a uma obrigação presente

se, tomando em consideração toda a evidência disponível, for provável que tal obrigação exista à data de relato.

177 — Um acontecimento passado que conduza a uma obrigação presente designa-se um “acontecimento que cria obrigações”. Para um acontecimento ser assim designado, é necessário que a entidade não tenha qualquer alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo mesmo, o que apenas ocorre:

(a) Quando a liquidação da obrigação possa ser imposta por lei; ou

(b) No caso de uma obrigação construtiva, quando o acontecimento (que pode ser uma ação da entidade) crie, em terceiros, expectativas válidas de que a entidade cumprirá a obrigação.

178 — Para que um passivo se qualifique para reconhecimento é necessário que exista não só uma obrigação presente, mas também a probabilidade de ocorrer um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidar essa obrigação. Um exfluxo de recursos ou outro acontecimento é tido como provável se a probabilidade de o acontecimento ocorrer for maior do que a probabilidade de não ocorrer. Quando não for provável que exista uma obrigação presente, a entidade deve divulgar um passivo contingente, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço seja remota.

179 — O uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e tal não reduz a sua fiabilidade. Isto é especialmente verdade no caso de provisões que, pela sua natureza, são mais incertas do que a maior parte de outros ativos ou passivos. Salvo em casos excecionais, a entidade é capaz de determinar um conjunto de possíveis desfechos e pode, por isso, fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente fiável para reconhecer uma provisão. No caso extremamente raro em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido e, nesse caso, esse passivo é divulgado como um passivo contingente.

Passivos contingentes

180 — Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente.

181 — Um passivo contingente deve ser divulgado, exceto se for remota a possibilidade de um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço.

Ativos contingentes

182 — Uma entidade não deve reconhecer um ativo contingente.

183 — Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras porque isso poderia resultar no reconhecimento de rendimentos que poderão nunca ser realizados. Porém, quando a realização do rendimento seja praticamente certa, então os ativos relacionados não são ativos contingentes e o seu reconhecimento é apropriado.

184 — Um ativo contingente deve ser divulgado quando seja provável um influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço.

Mensuração

Melhor estimativa

185 — A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data de relato.

186 — A melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente é a quantia que uma entidade

racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data de relato ou para a transferir para um terceiro nessa data. Quando a provisão que está a ser mensurada envolve uma grande população de itens, a obrigação deve ser estimada ponderando todos os possíveis desfechos pelas respetivas probabilidades associadas. Quando estiver a ser mensurada uma única obrigação, o desfecho individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo.

Risco e incertezas

187 — Os riscos e incertezas que inevitavelmente envolvem muitos acontecimentos e circunstâncias devem ser tomados em consideração para atingir a melhor estimativa de uma provisão.

188 — O risco descreve a variabilidade do desfecho. Um ajustamento de risco pode aumentar a quantia pela qual um passivo é mensurado. É necessária prudência ao fazer julgamentos em condições de incerteza, a fim de que os rendimentos ou os ativos não sejam sobreavaliados e os gastos ou os passivos não sejam subavaliados. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma deliberada sobreavaliação de passivos.

Valor presente

189 — Quando o efeito do valor temporal do dinheiro é materialmente relevante, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se esperam sejam necessários para liquidar a obrigação.

Alienação esperada de ativos

190 — Os ganhos da alienação esperada de ativos não devem ser tomados em consideração ao mensurar uma provisão, mesmo que a alienação esperada esteja associada ao acontecimento que deu origem à provisão.

Reembolsos

191 — Quando se espera que uma parte ou a totalidade dos dispêndios exigidos para liquidar uma provisão sejam reembolsados por uma outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, for praticamente certo que o mesmo será recebido se a entidade liquidar a obrigação. Tal reembolso deve ser tratado como um ativo separado. A quantia reconhecida do reembolso não deve exceder a quantia da provisão.

192 — Na demonstração dos resultados, o gasto relacionado com a provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida do reembolso.

Alterações nas provisões

193 — As provisões devem ser revistas em cada data de relato e ajustadas para refletirem a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que é necessário um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

194 — Quando forem utilizadas quantias descontadas, a quantia escriturada de uma provisão aumenta em cada período para refletir a passagem do tempo. Este aumento é reconhecido como um gasto de juros.

Utilização de provisões

195 — Uma provisão apenas deve ser utilizada para dispêndios relativamente aos quais foi originalmente reconhecida.

Aplicação das regras de reconhecimento e mensuração

Resultados líquidos operacionais futuros

196 — Não devem ser reconhecidas provisões para prejuízos provenientes de atividades operacionais futuras, dado que não satisfazem a definição de passivo nem os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos.

Contratos onerosos

197 — Se uma entidade tiver um contrato oneroso, a obrigação presente (líquida de recuperações) decorrente do contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.

198 — Um contrato oneroso é aquele em que os custos inevitáveis para satisfazer as obrigações de acordo com o contrato excedem os benefícios económicos ou potencial de serviço que se esperam receber segundo o mesmo, incluindo quantias recuperáveis. Por isso, é a obrigação presente líquida de recuperações que é reconhecida como uma provisão. Os custos inevitáveis segundo um contrato refletem pelo menos o custo líquido de sair do contrato, que é o mais baixo entre o custo de o cumprir e quaisquer retribuições ou penalizações que resultem do seu incumprimento.

Provisões para desmantelamento, remoção ou restauro de ativos

199 — Os dispêndios relacionados com o restauro de locais, remoção dos desperdícios acumulados, paragem ou remoção de ativos, em que a entidade seja obrigada a incorrer, deverão ser reconhecidos de acordo com os critérios estabelecidos em 175, na data em que tiver início a atividade da entidade e, conseqüentemente surgir a obrigação.

Efeitos de alterações em taxas de câmbio**Reconhecimento inicial**

200 — Uma transação em moeda estrangeira é a que é denominada ou exige liquidação numa moeda estrangeira, incluindo transações que resultem de uma entidade:

(a) Comprar ou vender bens ou serviços cujo preço é denominado numa moeda estrangeira;

(b) Pedir emprestado ou emprestar fundos quando as quantias a pagar ou a receber são denominadas numa moeda estrangeira; ou

(c) Adquirir ou alienar ativos, ou assumir ou pagar passivos, denominados numa moeda estrangeira.

201 — No momento do reconhecimento inicial, uma transação em moeda estrangeira deve ser registada na moeda funcional, aplicando à quantia em moeda estrangeira a taxa de câmbio à vista entre a moeda funcional e a moeda estrangeira na data da transação.

Relato em datas subsequentes

202 — À data de cada relato:

(a) Os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos usando a taxa de fecho;

(b) Os itens não monetários que estejam mensurados ao custo histórico numa moeda estrangeira devem ser transpostos usando a taxa de câmbio da data da transação; e

(c) Os itens não monetários que estejam mensurados ao justo valor numa moeda estrangeira devem ser transpostos usando as taxas de câmbio da data em que o justo valor foi determinado.

Reconhecimento de diferenças de câmbio

203 — As diferenças de câmbio resultantes (a) da regularização (pagamento ou recebimento) de itens monetários ou (b) da conversão de itens monetários a taxas diferentes daquelas a que foram inicialmente transpostos durante o período ou em demonstrações financeiras anteriores devem ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorrem.

204 — Quando de uma transação em moeda estrangeira resultam itens monetários, e ocorre uma alteração na taxa de câmbio entre a data da transação e a data da regularização, existe uma diferença de câmbio. Quando a transação é regularizada dentro do mesmo período contabilístico em que ocorreu, toda a diferença de câmbio é reconhecida nesse período. Porém, quando a transação é regularizada num período contabilístico subsequente, a diferença de câmbio que deve ser reconhecida em cada período até à data de regularização é determinada pela alteração nas taxas de câmbio durante cada período.

Instrumentos financeiros

205 — Este capítulo aplica-se a todos os tipos de instrumentos financeiros, com exceção das situações abrangidas no parágrafo 2 (âmbito) da NCP 18 — Instrumentos Financeiros:

Reconhecimento

206 — Uma entidade deve reconhecer um ativo financeiro, um passivo financeiro ou um instrumento de capital próprio apenas quando a entidade se torne uma parte das disposições contratuais do instrumento.

Mensuração

207 — Uma entidade deve mensurar os seguintes instrumentos financeiros ao custo menos perda por imparidade:

(a) Ativos e passivos financeiros tais como clientes, fornecedores, contas a receber, contas a pagar ou empréstimos bancários, incluindo os em moeda estrangeira; e

(b) Contratos para conceder ou contrair empréstimos; e

208 — Os instrumentos financeiros negociados em mercado líquido e regulamentado, devem ser mensurados ao justo valor, reconhecendo-se as variações deste por contrapartida de resultados do período.

209 — Os custos de transação só podem ser incluídos na mensuração inicial do ativo financeiro ou passivo financeiro, desde que este seja mensurado ao custo menos perda por imparidade.

Imparidade

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

211 — A evidência objetiva de que um ativo financeiro ou um grupo de ativos está em imparidade inclui dados observáveis que chamem a atenção ao detentor do ativo para os seguintes eventos de perda:

(a) Significativa dificuldade financeira do emitente ou devedor;

(b) Quebra contratual, tal como não pagamento ou incumprimento no pagamento do juro ou amortização da dívida;

(c) O credor, por razões económicas ou legais relacionados com a dificuldade financeira do devedor, oferece ao devedor concessões que o credor de outro modo não consideraria;

(d) Torne-se provável que o devedor irá entrar em falência ou fará qualquer reorganização financeira;

(e) O desaparecimento de um mercado ativo para o ativo financeiro devido a dificuldades financeiras do devedor.

212 — Outros fatores poderão igualmente evidenciar imparidade, incluindo alterações significativas com efeitos adversos que tenham ocorrido no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que o emitente opere.

213 — Os ativos financeiros que sejam individualmente significativos e todos os instrumentos de capital próprio devem ser avaliados individualmente para efeitos de imparidade. Outros ativos financeiros devem ser avaliados quanto a imparidade, quer individualmente, quer agrupados, com base em similares características de risco de crédito.

214 — A perda por imparidade é a diferença entre a quantia escriturada e o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados descontados à taxa de retorno de mercado corrente para um ativo financeiro semelhante.

215 — Se, num período subsequente, a quantia de perda por imparidade diminuir e tal diminuição possa estar objetivamente relacionada com um evento ocorrido após o reconhecimento da imparidade (como, por exemplo, uma melhoria na notação de risco do devedor), a entidade deve reverter a imparidade anteriormente reconhecida. A reversão não poderá resultar numa quantia escriturada do ativo financeiro que exceda o que seria o custo amortizado do referido ativo, caso a perda por imparidade não tivesse sido anteriormente reconhecida. A entidade deve reconhecer a quantia da reversão na demonstração dos resultados.

216 — A reversão de imparidade em instrumentos de capital próprio de uma outra entidade que não sejam negociados publicamente é proibida.

Desreconhecimento de ativos financeiros

217 — Uma entidade deve desreconhecer um ativo financeiro apenas quando:

(a) Os direitos contratuais aos fluxos de caixa resultantes do ativo financeiro expiram;

(b) A entidade transfere para outra parte todos os riscos e benefícios significativos relacionados com o ativo financeiro; ou

(c) A entidade, apesar de reter alguns riscos e benefícios significativos relacionados com o ativo financeiro, tenha transferido o controlo do ativo para um terceiro e este tenha a capacidade prática de vender o ativo na sua totalidade a outro terceiro não relacionado e a possibilidade de exercer essa capacidade unilateralmente, sem necessidade de impor restrições adicionais à transferência. Se tal for o caso a entidade deve:

(i) Desreconhecer o ativo; e

(ii) Reconhecer separadamente qualquer direito e obrigação criada ou retida na transferência.

Desreconhecimento de passivos financeiros

218 — Uma entidade deve desreconhecer um passivo financeiro (ou parte de um passivo financeiro) apenas quando este se extinguir, isto é, quando a obrigação estabelecida no contrato seja liquidada, cancelada ou expire.

Benefícios dos empregados

219 — Uma entidade deve reconhecer:

(a) Um passivo quando um empregado prestou serviços em troca de benefícios dos empregados a pagar no futuro; e

(b) Um gasto quando a entidade consumir os benefícios económicos ou o potencial de serviço decorrente dos serviços prestados em troca de benefícios dos empregados.

220 — Os benefícios dos empregados incluídos neste capítulo são:

(a) Benefícios de curto prazo, tais como salários, ordenados e contribuições para a Caixa Geral de Aposentações ou Segurança Social, férias anuais pagas e ausências por doença pagas, gratificações e outros prémios associados a resultados ou desempenho (se pagáveis dentro de doze meses após a data de relato) e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, alojamento, automóveis e bens ou serviços grátis ou subsidiados) a empregados correntes.

(b) Benefícios de cessação de emprego.

221 — Os benefícios dos empregados incluem os benefícios proporcionados quer aos empregados, quer aos seus dependentes e podem ser liquidados através de pagamentos (ou através do fornecimento de bens ou serviços) feitos diretamente aos empregados, aos respetivos cônjuges, filhos ou outros dependentes, ou a outros, tais como companhias de seguros.

222 — Um empregado pode prestar serviços a uma entidade numa base de tempo integral, parcial, permanente, eventual ou temporário. Para a finalidade deste capítulo, a designação de empregados inclui as pessoas chave da gestão.

Reconhecimento e mensuração

Todos os benefícios de curto prazo dos empregados

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

224 — Quando um empregado tiver prestado serviços a uma entidade durante um período contabilístico, a entidade deve reconhecer a quantia não descontada dos benefícios de curto prazo dos empregados que se espera pagar em troca desse serviço:

(a) Como um passivo, após dedução de qualquer quantia já paga. Se a quantia já paga exceder a quantia não descontada dos benefícios, uma entidade deve reconhecer esse excesso como um ativo na extensão em que o pré-pagamento conduza, por exemplo, a uma redução em pagamentos futuros ou a uma devolução de dinheiro; e

(b) Como um gasto, a menos que outro capítulo da presente Norma exija ou permita a inclusão dos benefícios no custo de um ativo (ver, por exemplo, o capítulo Inventários e o capítulo Ativos Fixos Tangíveis).

Benefícios de cessação de emprego

225 — Os benefícios de cessação de emprego não proporcionam a uma entidade futuros contributos para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade e são reconhecidos como um gasto imediatamente.

Outros benefícios dos empregados

226 — Para além dos benefícios a curto prazo e dos benefícios de cessação de emprego previstos nesta Norma, podem ser proporcionados outros benefícios aos empregados, tais como:

(a) Benefícios pós-emprego (pensões, seguros de vida, entre outros); e

(b) Outros benefícios a longo prazo dos empregados (licença sabática, jubilação, entre outros).

227 — Estas situações, se existirem, deverão ser reconhecidas e mensuradas de acordo com os requisitos da NCP 19 — Benefícios dos Empregados do SNC-AP.

Acontecimentos após a data de relato

228 — Acontecimentos após a data de relato são todos os acontecimentos, quer favoráveis, quer desfavoráveis, que ocorram entre a data de relato e a data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão, mesmo se tais acontecimentos ocorrerem após um anúncio público de resultados ou de outra informação financeira selecionada. 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).

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.

Reconhecimento e mensuração

Acontecimentos após a data de relato que dão lugar a ajustamentos

229 — Uma entidade deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para refletir os acontecimentos após a data de relato que dão lugar a ajustamentos.

230 — Apresentam-se a seguir exemplos de acontecimentos após a data de relato que dão lugar a ajustamentos, exigindo que uma entidade ajuste as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras, ou que reconheça itens que não foram anteriormente reconhecidos:

(a) 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 nos termos do capítulo Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, ou reconhece uma nova provisão. 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 do referido capítulo.

(b) 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:

(i) 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; e

(ii) A venda de inventários após a data de relato pode proporcionar evidência acerca do seu valor realizável líquido à data de relato;

(c) A determinação, após a data de relato, do custo de ativos adquiridos, ou do rendimento de ativos vendidos antes da data de relato; e

(d) A descoberta de fraudes ou erros que mostrem que as demonstrações financeiras estavam incorretas.

Acontecimentos após a data de relato que não dão lugar a ajustamentos

231 — Uma entidade não deve ajustar as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras para refletir acontecimentos após a data de relato que não dão lugar a ajustamentos.

232 — Apresentam-se a seguir exemplos de acontecimentos após a data de relato que não dão lugar a ajustamentos:

(a) Quando uma entidade tenha adotado uma política de revalorizar regularmente propriedades para o justo valor, e 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; e

(b) Quando uma entidade que tenha a seu cargo determinados programas de apoio à comunidade decide, após a data de relato mas antes das demonstrações financeiras serem autorizadas, 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.

Continuidade

233 — Uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras no pressuposto da continuidade se os responsáveis pela sua preparação ou o órgão governamental competente decidirem, após a data de relato, que há uma intenção de extinguir ou liquidar a entidade ou de cessar operações, ou que não há alternativa realista senão fazê-lo.

234 — Pode ser exigido a algumas entidades públicas que sejam total ou substancialmente autofinanciadas, e que recuperem dos utilizadores o custo de bens e serviços prestados. Para estas entidades, a deterioração nos resultados operacionais e na posição financeira após a data de relato pode indiciar a necessidade de considerar se permanece apropriado o pressuposto da continuidade.

235 — Se o pressuposto da continuidade deixar de ser apropriado, o presente capítulo exige que isso seja refletido pela entidade nas suas demonstrações financeiras. O impacto de tal alteração depende das circunstâncias particulares da entidade, por exemplo, se as operações serão transferidas para uma outra entidade governamental, vendidas ou liquidadas.

236 — A NCP 1 — Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras especifica as divulgações exigidas se:

(a) As demonstrações financeiras não forem preparadas numa base de continuidade; ou

(b) O órgão de gestão estiver ciente de incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvida significativa na capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Os acontecimentos

ou condições que exijam divulgação podem surgir após a data de relato.

Agricultura

237 — Este capítulo estabelece os requisitos de reconhecimento e mensuração de:

- (a) Ativos biológicos; e
- (b) Produtos agrícolas no ponto da colheita.

238 — O presente capítulo é aplicável aos produtos agrícolas, que são os produtos colhidos dos ativos biológicos da entidade apenas no ponto da colheita. Após esse ponto, aplica-se o capítulo Inventários. Assim, o presente capítulo não trata da transformação dos produtos agrícolas após colheita, por exemplo, a transformação de uvas em vinho por um vitivinicultor que tenha cultivado as mesmas uvas. Embora essa transformação possa ser uma extensão lógica e natural da atividade agrícola, e os acontecimentos possam ter alguma semelhança com a transformação biológica, tal transformação não está incluída na definição de atividade agrícola de acordo com o presente capítulo.

Reconhecimento e mensuração

239 — Uma entidade deve reconhecer um ativo biológico ou um produto agrícola se e apenas se, cumulativamente:

- (a) A entidade controlar o ativo em resultado de acontecimentos passados;
- (b) For provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associado a esse ativo; e
- (c) O justo valor ou o custo desse ativo puderem ser mensurados com fiabilidade.

240 — Um ativo biológico deve ser mensurado no reconhecimento inicial, e em cada data de relato, pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda, exceto no caso descrito no parágrafo 245, em que o justo valor não pode ser mensurado com fiabilidade.

241 — O produto agrícola colhido do ativo biológico de uma entidade deve ser mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda no momento da colheita. Esta mensuração é o seu custo na data da colheita para efeitos da aplicação do capítulo Inventários.

242 — Para efeitos do disposto no presente capítulo considera-se como justo valor fiavelmente mensurável as cotações oficiais de mercado, designadamente as disponibilizadas pelo Sistema de Informação de Mercados Agrícolas.

Ganhos e perdas

243 — Um ganho ou perda decorrente do reconhecimento inicial de um ativo biológico mensurado ao justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, e de uma alteração nesse justo valor, deve ser incluído nos resultados do período em que ocorre.

244 — Pode surgir uma perda no reconhecimento inicial de um ativo biológico, porque os custos estimados no ponto de venda são deduzidos na determinação do justo valor menos os custos estimados no ponto de venda. Pode surgir um ganho no reconhecimento inicial de um ativo biológico quando, por exemplo, nasce um bezerro.

245 — Um ganho ou perda decorrente do reconhecimento inicial de um produto agrícola ao justo valor menos os custos estimados no ponto de venda deve ser incluído nos resultados do período em que ocorre. Pode surgir um ganho ou perda no reconhecimento inicial de um produto agrícola em consequência de uma colheita.

Incapacidade de mensurar fiavelmente o justo valor

246 — Presume-se que o justo valor de um ativo biológico pode ser mensurado com fiabilidade. Porém, essa presunção só pode ser refutada no reconhecimento inicial de um ativo biológico relativamente ao qual não estejam disponíveis preços ou valores determinados pelo mercado e as alternativas para determinar o justo valor manifestamente não forem fiáveis. Neste caso, esse ativo biológico deve ser mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas. Logo que o justo valor desse ativo biológico se torne mensurável com fiabilidade, uma entidade deve mensurá-lo pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda.

247 — Ao determinar o custo, depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas, uma entidade deve considerar os requisitos que, sobre o assunto, estão previstos nos capítulos Inventários, Ativos Fixos Tangíveis e Imparidade.

IMPARIDADE

248 — Este capítulo define imparidade como uma perda de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço de um ativo.

249 — A imparidade reflete uma diminuição nos benefícios económicos futuros ou no potencial de serviço incorporado nesse ativo para a entidade que o controla, estando em imparidade quando a quantia escriturada do ativo excede a sua quantia recuperável.

250 — O valor presente de um ativo é determinado pelo custo de substituição depreciado do ativo o qual constitui o custo de substituir o ativo nas condições em que se encontra atualmente.

251 — O custo de substituição depreciado é mensurado como o custo de reprodução ou de substituição do ativo, dos dois o mais baixo, menos a depreciação acumulada calculada na base desse custo, para refletir o potencial de serviço já consumido ou extinto.

Reconhecimento e mensuração de uma perda por imparidade

252 — A quantia escriturada de um ativo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável se, e apenas se, a quantia recuperável for menor do que a quantia escriturada. Essa redução é uma perda por imparidade.

253 — Uma perda por imparidade deve ser reconhecida imediatamente nos resultados.

254 — Quando a quantia estimada de uma perda por imparidade for maior do que a quantia escriturada do ativo com o qual se relaciona, a quantia escriturada do ativo deve ser reduzida para zero com uma correspondente quantia reconhecida nos resultados.

255 — Após o reconhecimento de uma perda por imparidade, o encargo da depreciação (amortização) do ativo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do ativo, menos o seu valor residual (se houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.

Reversão de uma perda por imparidade

256 — Uma entidade deve avaliar em cada data de relato se há qualquer indício de que uma perda por im-

paridade reconhecida em períodos anteriores possa ter diminuído ou deixado de existir.

257 — A quantia escriturada acrescida de um ativo que seja atribuível a uma reversão de uma perda por imparidade, não deve exceder a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de depreciação ou amortização) se não tivesse sido reconhecida perda por imparidade no ativo em períodos anteriores.

258 — Uma reversão de uma perda por imparidade deve ser reconhecida imediatamente nos resultados.

259 — Após o reconhecimento de uma reversão de uma perda por imparidade, o encargo da depreciação (amortização) do ativo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do ativo, menos o seu valor residual (se o houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.

APÊNDICE

Modelo de Balanço

Entidade:
 Balanço em XX de XXX de 20XX

Unidade Monetária ⁽¹⁾

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31/XX/N	31/XX/N-1
ATIVO			
Ativo não corrente			
Ativos fixos tangíveis			
Propriedades de investimento			
Ativos intangíveis			
Participações financeiras			
Outros ativos financeiros			
Ativo corrente			
Inventários			
Ativos biológicos			
Devedores por transferências e subsídios			
Devedores por empréstimos bonificados			
Clientes, contribuintes e utentes			
Estado e outros entes públicos			
Outras contas a receber			
Diferimentos			
Ativos financeiros detidos para negociação			
Outros ativos financeiros			
Caixa e depósitos			
Total do ativo			
PATRIMÓNIO LÍQUIDO			
Património/Capital			
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			
Interesses que não controlam			
Total do Património Líquido			
PASSIVO			
Passivo não corrente			
Provisões			
Financiamentos obtidos			
Fornecedores de investimentos			
Responsabilidades por benefícios pós-emprego			
Outras contas a pagar			
Passivo corrente			
Credores por transferências e subsídios concedidos			
Fornecedores			
Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes			
Estado e outros entes públicos			
Financiamentos obtidos			
Fornecedores de investimentos			
Outras contas a pagar			
Diferimentos			
Passivos financeiros detidos para negociação			
Outros passivos financeiros			
Total do Passivo			
Total do Património Líquido e Passivo			

(1) O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros.

Modelo de demonstração dos resultados por naturezas

Entidade:
 Demonstração dos resultados por naturezas do período findo em XX de XXX de 20XX

Unidade Monetária ⁽¹⁾

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Impostos e taxas			
Vendas			
Prestações de serviços			
Transferências correntes e subsídios à exploração obtidos			
Variações nos inventários da produção			
Trabalhos para a própria entidade			
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas			
Fornecimentos e serviços externos			
Gastos com pessoal			
Transferências e subsídios concedidos			
Prestações sociais			
Imparidade de inventários (perdas/reversões)			
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)			
Provisões (aumentos/reduções)			
Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)			
Aumentos/reduções de justo valor			
Outros rendimentos e ganhos			
Outros gastos e perdas			
Resultados antes de depreciações e gastos de financiamento			
Gastos/reversões de depreciação e amortização			
Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)			
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento)			
Juros e rendimentos similares obtidos			
Juros e gastos similares suportados			
Resultado antes de impostos			
Imposto sobre o rendimento			
Resultado líquido do período			
Resultado líquido do período atribuível a: ⁽²⁾			
Detentores do capital da entidade-mãe			
Interesses que não controlam			

(1) O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros.

(2) Aplicável apenas no caso de contas consolidadas.

Modelo de demonstração de fluxos de caixa

Entidade:
 Demonstração dos fluxos de caixa, do período findo em XX de XXX de 20XX

Unidade Monetária ⁽¹⁾

Rubricas	Notas	Períodos	
		N	N-1
Fluxos de caixa das atividades operacionais			
Recebimentos de clientes			
Recebimentos de contribuintes			
Recebimentos de utentes			
Pagamentos a fornecedores			
Pagamentos ao pessoal			
Caixa gerada pelas operações			
Outros recebimentos/pagamentos			
Fluxos de caixa das atividades operacionais (a)			
Fluxos de caixa das atividades de investimento			
Pagamentos respeitantes a:			
Ativos fixos tangíveis			
Ativos intangíveis			
Propriedades de Investimento			
Investimentos financeiros			
Outros ativos			
Recebimentos provenientes de:			
Ativos fixos tangíveis			
Ativos intangíveis			
Propriedades de Investimento			
Investimentos financeiros			
Outros ativos			
Subsídios ao investimento			
Transferências de capital			
Juros e rendimentos similares			
Dividendos			
Fluxos de caixa das atividades de investimento (b)			
Fluxos de caixa das atividades de financiamento			
Recebimentos provenientes de:			
Financiamentos obtidos			
Realizações de capital e de outros instrumentos de capital			
Cobertura de prejuízos			
Doações			
Outras operações de financiamento			
Pagamentos respeitantes a:			
Financiamentos obtidos			
Juros e gastos similares			
Dividendos			
Reduções de capital e de outros instrumentos de capital			
Outras operações de financiamento			
Fluxos de caixa das atividades de financiamento (c)			
Variação de caixa e seus equivalentes (a+b+c)			
Efeito das diferenças de câmbio			
Caixa e seus equivalentes no início do período			
Caixa e seus equivalentes no fim do período			
CONCILIAÇÃO ENTRE CAIXA E SEUS EQUIVALENTES E SALDO DE GERÊNCIA			
Caixa e seus equivalentes no início do período			
- Equivalentes a caixa no início do período			
- Variações cambiais de caixa no início do período			
= Saldo da gerência anterior			
De execução orçamental			
De operações de tesouraria			
Caixa e seus equivalentes no fim do período			
- Equivalentes a caixa no fim do período			
- Variações cambiais de caixa no fim do período			
= Saldo para a gerência seguinte			
De execução orçamental			
De operações de tesouraria			

(1) O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros.

Modelo de demonstração das alterações no património líquido

Entidade:

Demonstração das alterações no património líquido, em XX de XXX de 20XX

Unidade Monetária ⁽¹⁾

Descrição	Notas	Património Líquido atribuído aos detentores do Património Líquido da entidade-mãe											Interesses que não controlam	Total do património líquido	
		Capital/ Património Realizado	Outros instrumentos de capital próprio	Reservas legais	Reservas decorrentes da transferência de ativos	Outras reservas	Resultados transitados	Ajustamentos em ativos financeiros	Excedentes de revalorização	Outras variações no património líquido	Resultado líquido do período	TOTAL			
POSIÇÃO NO INÍCIO DO PERÍODO	(1)														
ALTERAÇÕES NO PERÍODO															
Primeira adoção de novo referencial contabilístico															
Alterações de políticas contabilísticas															
Diferenças de conversão de demonstrações financeiras															
Realização do excedente de revalorização															
Excedentes de revalorização e respectivas variações															
Outras alterações reconhecidas no Património Líquido															
	(2)														
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	(3)														
RESULTADO INTEGRAL	(4)=(2)+(3)														
OPERAÇÕES COM DETENTORES DE CAPITAL NO PERÍODO															
Realizações de capital/património															
Entradas para cobertura de perdas															
Outras operações															
	(5)														
POSIÇÃO NO FIM DO PERÍODO	(6)=(1)+(2)+(3)+(5)														

(1) O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros.