

Aviso 6726-B/2011

Sistema de normalização contabilística - norma contabilística e de relato financeiro para entidades de sector não lucrativo

Por Despacho n.º 74/2011/MEF do Senhor Ministro de Estado e das Finanças, de 10 de Março de 2011, foi homologada a seguinte norma contabilística e de relato financeiro para entidades do sector não lucrativo, ao abrigo do disposto no ponto 6.1 do anexo II do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março.

Norma contabilística e de relato financeiro para as entidades do sector não lucrativo

1 - Objectivo

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Sector Não Lucrativo (NCRF-ESNL) tem como objectivo estabelecer os principais aspectos de reconhecimento, mensuração e divulgação, com as adaptações inerentes a este tipo de entidades, adiante designadas por ESNL.

2 - Âmbito

2.1 - Esta Norma deve ser aplicada pelas entidades que cumpram os requisitos sobre ESNL.

2.2 - Sempre que na presente norma existam remissões para as Normas Internacionais de Contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

2.3 - Sempre que esta Norma não responda a aspectos particulares que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro de transacções ou situações, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objectivo de ser prestada informação que, de forma verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, a entidade deverá recorrer, tendo em vista tão-somente a superação dessa lacuna, supletivamente e pela ordem indicada:

a) Às NCRF e Normas Interpretativas (NI);

- b) Às Normas Internacionais de Contabilidade, adoptadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;
- c) Às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações (SIC e IFRIC).

3 - Considerações gerais sobre reconhecimento

3.1 - Como referido no ponto 1, a presente norma tem como objectivo estabelecer os aspectos de reconhecimento, mensuração e divulgação aplicáveis às ESNL. 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, os conceitos em causa baseiam-se na Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras, com as alterações decorrentes da especificidade destas entidades que aqui se encontram contempladas.

3.2 - Reconhecimento é o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento abaixo descritos. A falha do reconhecimento de tais itens não é rectificada pela divulgação das políticas contabilísticas usadas nem por notas ou material explicativo.

3.3 - Um activo é reconhecido no balanço quando for provável que permita actividades presentes e futuras para a entidade e o activo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade. Nas ESNL pode ser necessário distinguir as seguintes categorias de activos:

- a) Activos com restrições permanentes, os quais têm limitações quanto ao destino ou ao investimento obrigatório desses activos;
- b) Activos com restrições temporárias no presente e no futuro; e
- c) Activos sem restrições de utilização.

Nas ESNL surgem também por vezes no Activo bens relacionados com o património histórico e artístico que se considera oportuno preservar por razões de natureza histórico/cultural, que apresentam como traço característico o facto de não poderem ser substituídos.

3.4 - Um passivo é reconhecido no balanço quando se trata de uma obrigação presente que implica a necessidade de, para a liquidar, ter de abdicar de recursos que incorporam a possibilidade de poder realizar actividades futuras e a quantidade pela qual a liquidação tenha lugar, possa ser mensurada com fiabilidade.

3.5 - O fundo patrimonial constitui o interesse residual das ESNL nos activos depois de deduzir os passivos. O fundo patrimonial pode incluir certas categorias de itens cuja utilização pode estar restringida.

Nas ESNL o fundo patrimonial compõe-se, designadamente, dos fundos atribuídos pelos fundadores da entidade ou terceiros, pelos fundos acumulados e outros excedentes, bem como pelos subsídios, doações e legados que o governo ou outro instituidor ou a norma legal aplicável a cada entidade estabeleçam que sejam de incorporar no mesmo.

3.6 - Um rendimento é reconhecido na demonstração dos resultados quando tenha surgido um aumento dos recursos económicos da entidade relacionados com um aumento num activo ou com uma diminuição de um passivo, que possa ser quantificado com fiabilidade e que não esteja relacionado com contributos para o fundo social.

Os rendimentos das ESNL resultam, em geral, de subsídios, exceptuando os relacionados com investimentos, e outras contribuições, bem como da venda de produtos, da prestação de serviços ou da utilização por terceiros dos recursos da entidade que originam juros, royalties ou outros rendimentos.

3.7 - Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha surgido uma diminuição dos recursos económicos da entidade, relacionados com uma diminuição num activo ou com um aumento de um passivo e que possam ser mensurados com fiabilidade.

4 - Estrutura e conteúdo das demonstrações

4.1 - As demonstrações financeiras devem ser claramente identificadas e distinguidas de outra informação publicada.

4.2 - Cada componente das demonstrações financeiras deve ser identificado claramente. Além disso, a informação seguinte deve ser mostrada de forma proeminente e repetida quando for necessário para a devida compreensão da informação apresentada:

- a) O nome da entidade que relata ou outros meios de identificação, e qualquer alteração nessa informação desde a data do balanço anterior;
- b) A data do balanço ou o período abrangido pelas demonstrações financeiras, conforme o que for apropriado para esse componente das demonstrações financeiras;
- c) A moeda de apresentação; e
- d) O nível de arredondamento usado na apresentação de quantias nas demonstrações financeiras.

4.3 - As demonstrações financeiras devem ser apresentadas pelo menos anualmente. Quando se altera a data do balanço de uma entidade e as demonstrações financeiras anuais sejam apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, uma entidade deve divulgar:

- a) O período abrangido pelas demonstrações financeiras;
- b) A razão para usar um período mais longo ou mais curto; e
- c) A não inteira comparabilidade das quantias comparativas.

Balanço

Distinção corrente/não corrente

4.4 - Uma entidade deve apresentar activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na face do balanço.

Activos

4.5 - Um activo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- a) Espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- b) Esteja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- c) Espera-se que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço; ou

d) É caixa ou equivalente de caixa, a menos que lhe seja limitada a troca ou uso para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os outros activos devem ser classificados como não correntes.

4.6 - Esta Norma usa o termo não corrente para incluir activos tangíveis, intangíveis e financeiros cuja natureza seja de longo prazo. No activo não corrente de algumas ESNL existem bens do património histórico e cultural, onde se incluem imóveis, arquivos, bibliotecas, museus, bens móveis, adiantamentos sobre bens do património histórico e cultural.

4.7 - O ciclo operacional de uma entidade é o tempo entre a aquisição de activos para processamento e a sua realização em caixa ou seus equivalentes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que a sua duração seja de doze meses.

4.8 - Nas ESNL em certas ocasiões poderá ser conveniente distinguir as seguintes categorias: activos com restrições permanentes (limitações quanto ao destino ou ao investimento obrigatório dos activos), activos com restrições temporárias (presentes e futuras), activos sem restrições de uso.

Passivos

4.9 - Um passivo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer um dos seguintes critérios:

- a) Se espere que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;
- b) Esteja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- c) Deva ser liquidado num período até doze meses após a data do balanço; ou
- d) A entidade não tenha um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os outros passivos devem ser classificados como não correntes.

4.10 - Alguns passivos correntes, tais como dívidas a pagar comerciais e alguns acréscimos de custos relativos a empregados e outros custos operacionais, são parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da

entidade. Tais itens operacionais são classificados como passivos correntes mesmo que estejam para ser liquidados mais de doze meses após a data do balanço. O mesmo ciclo operacional normal aplica-se à classificação dos activos e passivos de uma entidade. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que a sua duração seja de doze meses.

4.11 - Uma entidade classifica os seus passivos financeiros como correntes quando a sua liquidação estiver prevista para um período até doze meses após a data do balanço, mesmo que:

- a) O prazo original tenha sido por um período superior a doze meses; e
- b) Um acordo de refinanciamento, ou de reescalonamento de pagamentos, numa base de longo prazo seja completado após a data do balanço e antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão.

Informação a ser apresentada na face do balanço

4.12 - A informação a apresentar na face do balanço consta do respectivo modelo publicado em Portaria.

Demonstração dos resultados

Resultados do período

4.13 - Todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período devem ser incluídos nos resultados a menos que um outro capítulo o exija de outro modo.

Informação a ser apresentada na face da demonstração dos resultados

4.14 - A informação a apresentar na face da demonstração dos resultados consta do respectivo modelo publicado em Portaria.

4.15 - Uma entidade não deve apresentar itens de rendimento e de gasto como itens extraordinários, quer na face da demonstração dos resultados quer no anexo.

4.16 - Os itens a apresentar na demonstração dos resultados deverão basear-se numa classificação que atenda à sua natureza.

Anexo

Estrutura

4.17 - O anexo deve:

- a) Apresentar informação acerca das bases de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas usadas;
- b) Divulgar a informação exigida pelos capítulos desta Norma que não seja apresentada na face do balanço e da demonstração dos resultados; e
- c) Proporcionar informação adicional que não seja apresentada na face do balanço e da demonstração dos resultados, mas que seja relevante para uma melhor compreensão de qualquer uma delas.

4.18 - As notas do anexo devem ser apresentadas de uma forma sistemática. Cada item na face do balanço e da demonstração dos resultados, que tenha merecido uma nota no anexo, deve ter uma referência cruzada.

4.19 - As notas do anexo devem ser apresentadas pela seguinte ordem:

- a) Identificação da entidade, incluindo domicílio, natureza da actividade, nome e sede da entidade -mãe, se aplicável;
- b) Referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras;
- c) Resumo das principais políticas contabilísticas adoptadas;
- d) Informação desagregada dos itens apresentados na face do balanço, na demonstração dos resultados por natureza;
- e) Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos;
- f) Indicação do número de pessoal cooperante, número de voluntários e de beneficiários, órgãos sociais ou qualquer outra informação que aumente a qualidade da informação contida nas Demonstrações financeiras;
- g) Divulgações exigidas por diplomas legais.

5 - Adopção pela primeira vez da NCRF-ESNL

5.1 - As alterações de políticas contabilísticas decorrentes da adopção pela primeira vez da presente norma, devem ser aplicadas prospectivamente.

5.2 - Consequentemente, no balanço de abertura relativo à primeira aplicação a entidade deve:

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

5.3 - Quaisquer quantias relativas a diferenças de transição devem ser reconhecidas no fundo patrimonial.

5.4 - As divulgações no final do primeiro exercício após transição, devem incluir:

- a) Uma explicação acerca da forma como a transição dos anteriores princípios contabilísticos geralmente aceites para a NCRF-ESNL, afectou a sua posição financeira e o seu desempenho financeiro relatados;
- b) Uma explicação acerca da natureza das diferenças de transição que foram reconhecidas como Fundos patrimoniais.

5.5 - Caso uma entidade dê conta de erros cometidos segundo os PCGA anteriores, as reconciliações exigidas nos parágrafos anteriores devem distinguir entre a correcção desses erros e as alterações às políticas contabilísticas.

5.6 - As ESNL que, à data da publicação Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, não disponham de contabilidade organizada ou que não estejam dispensadas da aplicação do normativo criado por esse decreto-lei, nos termos do seu artigo 10.º deverão seguir os seguintes procedimentos para a elaboração do Balanço de abertura:

A elaboração do Balanço de Abertura implicará o reconhecimento e mensuração, dos itens de activo, passivo e fundos patrimoniais, segundo os critérios aplicáveis a cada elemento patrimonial previstos nesta norma;

Os procedimentos de reconhecimento e mensuração referem-se ao registo e valorização das rubricas de Balanço por força da aplicação da NCRF-ESNL, seja por utilização do incluído no regime de caixa em utilização, seja por recurso à evidência física e ou documental existente na entidade à data;

A contrapartida de registo dos elementos acima referidos será a dotação inicial dos fundos patrimoniais.

6 - Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros

Seleção e aplicação de políticas contabilísticas

6.1 - A política ou políticas contabilísticas a aplicar a determinado item será a que decorrer do capítulo que especificamente tratar da subjacente transacção, outro acontecimento ou condição.

6.2 - Na ausência de uma disposição desta Norma que se aplique especificamente a uma transacção, outro acontecimento ou condição, e após utilizadas as disposições supletivas previstas no ponto 2.3 acima, o órgão directivo fará juízos de valor no desenvolvimento e aplicação de uma política contabilística que resulte em informação que seja:

- a) Relevante para a tomada de decisões por parte dos utentes;
- b) Fiável, de tal modo que as demonstrações financeiras:
 - i) Representem com fidedignidade a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;
 - ii) Reflectam a substância das transacções, outros acontecimentos e condições e não meramente a forma legal;
 - iii) Sejam neutras, isto é, que estejam isentas de preconceitos;
 - iv) Sejam prudentes; e
 - v) Sejam completas em todos os aspectos materiais.

6.3 - Ao fazer os juízos de valor descritos no parágrafo 6.2, o órgão directivo deve consultar e considerar a aplicabilidade das seguintes fontes, por ordem indicada:

- a) Os requisitos e a orientação desta Norma que tratam de assuntos semelhantes e relacionados; e
- b) As definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para activos, passivos, rendimentos e gastos constantes desta norma.

Consistência de políticas contabilísticas

6.4 - Uma entidade deve seleccionar e aplicar as suas políticas consistentemente para transacções semelhantes, outros acontecimentos e condições, a menos que determinado capítulo desta Norma especificamente exija ou permita a categorização de itens para os quais possam ser apropriadas diferentes políticas. Se um outro capítulo exigir ou permitir tal categorização, uma política contabilística deve ser seleccionada e aplicada consistentemente a cada categoria.

Alterações nas políticas contabilísticas

6.5 - Uma entidade deve alterar uma política contabilística apenas se a alteração:

- a) Passar a ser exigida por esta Norma ou Interpretação; ou
- b) Resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transacções, outros acontecimentos ou condições, na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade.

6.6 - Não são alterações nas políticas contabilísticas:

- a) A aplicação de uma política contabilística para transacções, outros acontecimentos, ou condições, que difiram em substância daqueles que ocorreram anteriormente; e
- b) A aplicação de uma nova política contabilística para transacções, outros acontecimentos ou condições, que não ocorreram anteriormente ou eram imateriais.

Alterações nas estimativas contabilísticas e erros

6.7 - O efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, que não seja uma alteração à qual se aplique o parágrafo 6.8, deve ser reconhecido prospectivamente incluindo-o nos resultados do:

- a) Período de alteração, se a alteração afectar apenas esse período; ou
- b) Período de alteração e futuros períodos, se a alteração afectar ambas as situações.

6.8 - Até ao ponto em que uma alteração numa estimativa contabilística dá origem a alterações em activos e passivos, ou se relacione com um item do fundo patrimonial, ela deve ser reconhecida pelo ajustamento da quantia escriturada do item de fundo patrimonial, activo ou passivo relacionado no período da alteração.

6.9 - A correcção de um erro material de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é detectado, sendo efectuada directamente em resultados transitados.

7 - Activos fixos tangíveis

Reconhecimento

7.1 - Um item do activo fixo tangível deve ser reconhecido como activo se, e apenas se, cumprir as condições de reconhecimento definidas no capítulo 3 acima.

7.2 - Sobressalentes e equipamentos de serviço ou de reserva são geralmente escriturados como inventário e reconhecidos nos resultados quando consumidos. Porém, os sobressalentes principais e equipamento de reserva classificam-se como activos fixos tangíveis quando uma entidade espera usá-los durante mais do que um período. Da mesma forma, se os sobressalentes e os equipamentos de serviço puderem ser utilizados em ligação com um item do activo fixo tangível, eles são contabilizados como activo fixo tangível.

7.3 - Podem ser considerados no Activo por uma só quantidade e quantia fixa, os itens imobilizados que, no seu conjunto, satisfaçam simultaneamente as seguintes condições:

- a) Sejam renovados frequentemente;
- b) Representem, bem a bem, uma quantia imaterial para a entidade;
- c) Tenham uma vida útil não superior a três anos.

7.4 - Partes de alguns itens do activo fixo tangível poderão necessitar de substituições a intervalos regulares. Uma entidade deve reconhecer na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível o custo da peça de substituição desse item quando o custo for incorrido, se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. A quantia escriturada das peças que são substituídas é desreconhecida de acordo com as disposições de desreconhecimento deste capítulo.

Mensuração

7.5 - Um item do activo fixo tangível que seja classificado para reconhecimento como um activo deve ser mensurado pelo seu custo.

Nas ESNL existem bens do activo fixo tangível atribuídos a título gratuito em que o custo pode ser desconhecido. Neste caso, os bens são mensurados ao justo valor, ao valor pelo qual se encontram segurados, ou ao valor pelo qual figuravam na sua contabilidade. A quantia assim apurada corresponderá ao custo considerado para efeitos da mensuração no reconhecimento.

7.6 - O custo de um item do activo fixo tangível compreende:

- a) O seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos e abatimentos;
- b) Quaisquer custos directamente atribuíveis para colocar o activo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida;
- c) A estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauração do local no qual este está localizado, em cuja obrigação uma entidade incorre seja quando o item é adquirido seja como consequência de ter usado o item durante um determinado período para finalidades diferentes da produção de inventários durante esse período.

7.7 - Exemplos de dispêndios que não fazem parte do custo de um item do activo fixo tangível são:

- a) Custos de abertura de novas instalações;
- b) Custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou actividades promocionais);

c) Custos de condução da actividade numa nova localização ou com uma nova classe de utentes (incluindo custos de formação de pessoal); e

d) Custos de administração e outros custos gerais.

7.8 - Uma entidade deve aplicar o modelo de custo do parágrafo 7.9. Nos casos em que existam diferenças significativas entre a quantia escriturada segundo o modelo do custo e o justo valor dos activos, uma entidade poderá, alternativamente utilizar o modelo de revalorização do parágrafo 7.10 como sua política contabilística e deve aplicar essa política a uma classe inteira de activos fixos tangíveis.

7.9 - No modelo do custo, após o reconhecimento como um activo, um item do activo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

7.10 - No modelo da revalorização, após o reconhecimento como um activo, um item do activo fixo tangível cujo justo valor possa ser mensurado fiavelmente deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes. A utilização deste método deve seguir o previsto na NCRF 7 - Activos fixos tangíveis. Além disso, as revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade para assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço. A utilização deste método implica que a entidade adopte integralmente a NCRF 25 - Impostos sobre o rendimento.

7.11 - Se a quantia escriturada de um activo for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente ao fundo patrimonial numa conta com o título de excedente de revalorização. Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados.

7.12 - Se a quantia escriturada de um activo for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a diminuição deve ser debitada directamente ao fundo patrimonial até ao ponto de qualquer saldo de crédito existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo.

Depreciação

7.13 - Cada parte de um item do activo fixo tangível com um custo que seja significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciada separadamente.

7.14 - O gasto de depreciação em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro activo.

7.15 - Nas ESNL os eventuais bens do património histórico, artístico e cultural não são objecto de depreciação.

Quantia depreciável e período de depreciação

7.16 - A quantia depreciável de um activo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil.

7.17 - O valor residual e a vida útil de um activo devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a(s) alteração(ões) deve(m) ser contabilizada(s) como uma alteração numa estimativa contabilística de acordo com o capítulo 6 desta Norma.

7.18 - A depreciação de um activo começa quando este esteja disponível para uso, i.e. quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida. A depreciação de um activo cessa na data em que o activo for desreconhecido. Consequentemente, a depreciação não cessa quando o activo se tornar ocioso ou for retirado do uso a não ser que o activo esteja totalmente depreciado. Contudo, segundo os métodos de uso da depreciação, o gasto de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.

7.19 - Na determinação da vida útil de um activo uma entidade deve considerar todos os seguintes factores:

- a) Uso esperado do activo. O uso é avaliado por referência à capacidade ou produção física esperadas do activo;
- b) Desgaste normal esperado, que depende de factores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o activo será usado e o programa de reparação e manutenção, e o cuidado e manutenção do activo enquanto estiver ocioso;
- c) Obsolescência técnica ou comercial proveniente de alterações ou melhoramentos na produção, ou de uma alteração na procura de mercado para o serviço ou produto derivado do activo; e

d) Limites legais ou semelhantes no uso do activo, tais como as datas de extinção de locações com ele relacionadas.

Método de depreciação

7.20 - O método de depreciação usado deve reflectir o modelo por que se espera que os bens do activo contribuam para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade.

7.21 - Pode ser usada uma variedade de métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção.

7.22 - O método de depreciação é aplicado consistentemente a um activo de período para período, a menos que ocorra alguma alteração significativa no modelo esperado do desenvolvimento das actividades presentes e futuras associadas a esse activo. Nesse caso, o método deve ser alterado para reflectir o novo modelo, sendo tal modificação contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com o capítulo 6.

Imparidade

7.23 - Para determinar se um item do activo fixo tangível está ou não com imparidade, uma entidade deve aplicar a NCRF 12 - Imparidade de Activos. Essa Norma explica como uma entidade revê a quantia escriturada dos seus activos, como determina a quantia recuperável de um activo, que naturalmente privilegiará o valor de realização, e quando reconhece ou reverte o reconhecimento de uma perda por imparidade.

Desreconhecimento

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

a) No momento da alienação; ou

b) Quando não se espere a realização de actividades presentes ou futuras resultantes do seu uso ou alienação.

7.25 - O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um item do activo fixo tangível deve ser incluído nos resultados quando o item for desreconhecido. Os ganhos não devem ser classificados como rédito.

7.26 - Na determinação da data de alienação de um item do activo fixo tangível uma entidade deve aplicar os critérios referidos no capítulo 12 para reconhecimento do rédito (§ 12.4 e seguintes).

7.27 - O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um item do activo fixo tangível deve ser determinado como a diferença entre os proventos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada do item.

8 - Activos intangíveis

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

Reconhecimento

8.2 - Um activo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se, for identificável, e cumprir as condições de reconhecimento definidas no capítulo 3 acima.

8.3 - Um activo satisfaz o critério da identificabilidade na definição de um activo intangível quando:

- a) For separável, i.e. capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, activo ou passivo relacionado; ou
- b) Resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Mensuração inicial

8.4 - Um activo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo, o qual deve ser determinado como preconizado para os activos tangíveis.

Activos intangíveis gerados internamente - Selecção de política contabilística

8.5 - A criação de um activo intangível gerado internamente, que não seja goodwill, envolve uma fase de pesquisa e uma fase de desenvolvimento.

8.6 - Não deve ser reconhecido nenhum activo intangível proveniente de pesquisa, ou da fase de pesquisa de um projecto interno, sendo os correspondentes dispêndios reconhecidos como um gasto quando forem incorridos.

8.7 - Um activo intangível proveniente de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de um projecto interno) deve ser reconhecido se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar tudo o que se segue:

- a) A viabilidade técnica de concluir o activo intangível a fim de que esteja disponível para uso ou venda;
- b) A sua intenção de concluir o activo intangível e usá-lo ou vendê-lo;
- c) A sua capacidade de usar ou vender o activo intangível;
- d) A forma como o activo intangível contribua para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade. Entre outras coisas, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para a produção do activo intangível ou para o próprio activo intangível ou, se for para ser usado internamente, a utilidade do activo intangível;
- e) A disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o activo intangível;
- f) A sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao activo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.

Reconhecimento como um gasto

8.8 - Os dispêndios com itens intangíveis devem ser reconhecidos como gastos quando incorridos, a menos que façam parte do custo de um activo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento referidos nos parágrafos anteriores.

8.9 - Uma entidade reconhecerá como gasto os seguintes itens, os quais nunca deverão ser reconhecidos como activo:

- a) As marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente;

b) Dispêndio com actividades de arranque, a não ser que este dispêndio esteja incluído no custo de um item de activo fixo tangível de acordo com o capítulo 7 - Activos Fixos Tangíveis. Os custos de arranque podem consistir em custos de estabelecimento tais como os custos legais ou de secretariado incorridos no estabelecimento de uma entidade legal, dispêndios para abrir novas instalações ou negócio ou dispêndios para iniciar novas unidades operacionais ou lançar novos produtos ou processos;

c) Dispêndios com actividades de formação;

d) Dispêndios com actividades de publicidade e promocionais;

e) Dispêndios com a mudança de local ou reorganização de uma entidade no seu todo ou em parte.

8.10 - O dispêndio com um item intangível que tenha sido inicialmente reconhecido como um gasto não deve ser reconhecido como parte do custo de um activo intangível em data posterior.

Mensuração após reconhecimento

8.11 - Após o reconhecimento inicial, um activo intangível deve ser contabilizado pelo modelo do custo tal como definido no parágrafo 7.9.

8.12 - Não é permitida a adopção do modelo de revalorização para activos intangíveis.

Vida útil

8.13 - Uma entidade deve avaliar se a vida útil de um activo intangível é finita ou indefinida e, se for finita, a duração de, ou o número de produção ou de unidades similares constituintes, dessa vida útil. Um activo intangível tem uma vida útil indefinida quando, com base numa análise de todos os factores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o activo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade.

8.14 - A vida útil de um activo intangível que resulte de direitos contratuais ou de outros direitos legais não deve exceder o período dos direitos contratuais ou de outros direitos legais, mas pode ser mais curta dependendo do período durante o qual a entidade espera usar o activo. Se os direitos contratuais ou outros direitos legais forem transmitidos por um prazo limitado que possa ser renovado, a vida útil do activo intangível deve incluir o(s)

período(s) de renovação apenas se existir evidência que suporte a renovação pela entidade sem um custo significativo.

Activos intangíveis com vidas úteis finitas

Período de amortização e método de amortização

8.15 - A quantia depreciable de um activo intangível com uma vida útil finita deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil, tal como o previsto para os activos fixos tangíveis. A amortização deve cessar na data em que o activo for desreconhecido.

Valor residual

8.16 - O valor residual de um activo intangível com uma vida útil finita deve ser assumido como sendo zero a menos que:

- a) Haja um compromisso de um terceiro de comprar o activo no final da sua vida útil; ou
- b) Haja um mercado activo para o activo intangível e:
 - i) O valor residual possa ser determinado com referência a esse mercado; e
 - ii) Seja provável que tal mercado exista no final da sua vida útil.

Activos intangíveis com vidas úteis indefinidas

8.17 - Um activo intangível com uma vida útil indefinida não deve ser amortizado.

Revisão da avaliação da vida útil

8.18 - A vida útil de um activo intangível que não esteja a ser amortizado deve ser revista a cada período para determinar se os acontecimentos e circunstâncias continuam a apoiar uma avaliação de vida útil indefinida para esse activo. Se não apoiarem, a alteração na avaliação de vida útil de indefinida para finita deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com o capítulo 6.

Recuperabilidade da quantia escriturada - Perdas por imparidade

8.19 - Para determinar se um activo intangível está com imparidade, uma entidade deverá aplicar a NCRF 12 - Imparidade de Activos.

Retiradas e alienações

Um activo intangível deve ser desreconhecido no momento da alienação ou quando não se espera que o seu uso ou alienação contribua para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade.

9 - Locações

9.1 - Uma locação é classificada como locação financeira se ela transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade. Uma locação é classificada como locação operacional se ela não transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade.

Classificação de locações

9.2 - A classificação de uma locação como financeira ou operacional depende da substância da transacção e não da forma do contrato. Exemplos de situações que podem normalmente conduzir a que uma locação seja classificada como uma locação financeira são:

- a) A locação transfere a propriedade do activo para o locatário no fim do prazo da locação;
- b) O locatário tem a opção de comprar o activo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o justo valor à data em que a opção se torne exercível tal 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 activo mesmo que o título de propriedade não seja transferido;
- d) No início da locação o valor presente dos pagamentos mínimos da locação ascende a pelo menos, substancialmente, todo o justo valor do activo locado; e,
- e) Os activos locados são de uma tal natureza especializada que apenas o locatário os pode usar sem que sejam feitas grandes modificações.

9.3 - Os indicadores de situações que individualmente ou em combinação podem também conduzir a que uma locação seja classificada como financeira são:

- a) Se o locatário puder cancelar a locação, as perdas do locador associadas ao cancelamento são suportadas pelo locatário;
- b) Os ganhos ou as perdas da flutuação no justo valor do residual caem no locatário (por exemplo sob a forma de um abatimento na renda que iguale a maior parte dos proventos das vendas no fim da locação); e
- c) O locatário tem a capacidade de continuar a locação por um segundo período com uma renda que seja substancialmente inferior à renda do mercado.

9.4 - Os exemplos e indicadores enunciados nos parágrafos 9.2 e 9.3 nem sempre são conclusivos. Se for claro com base noutras características que a locação não transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse, a locação é classificada como locação operacional.

Locações financeiras

Reconhecimento inicial

9.5 - No começo do prazo de locação, os locatários devem reconhecer as locações financeiras como activos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao justo valor da propriedade locada ou, se inferior, ao valor dos pagamentos mínimos da locação, cada um determinado no início da locação. Quaisquer custos directos iniciais do locatário, tais como de negociação e de garantia, são adicionados à quantia reconhecida como activo.

Mensuração subsequente

9.6 - Os pagamentos mínimos da locação devem ser repartidos entre o encargo financeiro e a redução do passivo pendente. O encargo financeiro deve ser imputado a cada período durante o prazo da locação. As rendas contingentes devem ser debitadas como gastos nos períodos em que foram incorridas.

9.7 - Uma locação financeira dá origem a um gasto de depreciação relativo ao activo depreciable assim como a um gasto financeiro em cada período contabilístico. A política de depreciação para os activos locados depreciables deve ser consistente com a dos activos depreciables que sejam possuídos e a depreciação reconhecida deve ser calculada nas bases estabelecidas nos capítulos 7 e 8. Se não houver certeza razoável de que o locatário obtenha

a propriedade no fim do prazo da locação, o activo deve ser totalmente depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, o que for mais curto.

Locações operacionais

9.8 - Os pagamentos de uma locação operacional devem ser reconhecidos como um gasto numa base linear durante o prazo da locação.

10 - Custos de empréstimos obtidos

10.1 - Os custos de empréstimos obtidos incluem:

- a) Juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazo;
- b) Amortização de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos;
- c) Encargos financeiros com respeito a locações financeiras reconhecidas de acordo com o capítulo 9 - Locações; e
- d) Diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira até ao ponto em que sejam vistos como um ajustamento do custo dos juros.

Reconhecimento

10.2 - Os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos, excepto nos casos em que sejam capitalizados de acordo com o parágrafo 10.3.

10.3 - Os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica podem ser capitalizados como parte do custo desse activo, quando seja provável que deles resultarão benefícios para o desenvolvimento de actividades futuras da entidade e tais custos possam ser fiavelmente mensurados.

10.4 - Considera-se que um activo se qualifica quando leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda.

Custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização

10.5 - Até ao ponto em que sejam pedidos fundos emprestados especificamente com o fim de obter um activo que se qualifica, a quantia dos custos de empréstimos obtidos elegível para capitalização nesse activo deve ser determinada como os custos reais dos empréstimos obtidos incorridos nesse empréstimo durante o período menos qualquer rendimento de investimento temporário desses empréstimos.

10.6 - Na medida em que os fundos sejam pedidos de uma forma geral e usados com o fim de obter um activo que se qualifica, a quantia de custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização deve ser determinada pela aplicação de uma taxa de capitalização aos dispêndios respeitantes a esse activo. A taxa de capitalização deve ser a média ponderada dos custos de empréstimos obtidos aplicável aos empréstimos contraídos pela entidade que estejam em circulação no período, que não sejam empréstimos contraídos especificamente com o fim de obter um activo que se qualifica. A quantia dos custos de empréstimos obtidos capitalizados durante um período não deve exceder a quantia dos custos de empréstimos obtidos incorridos durante o período.

Excesso da quantia escriturada do activo que se qualifica sobre a quantia recuperável

10.7 - Quando a quantia escriturada ou o custo final esperado do activo que se qualifica exceda a sua quantia recuperável ou o seu valor realizável líquido, a quantia escriturada é reduzida ou anulada de acordo com as exigências de outros capítulos da presente Norma. Em certas circunstâncias, a quantia da redução ou do abate é revertida de acordo com esses outros capítulos.

Início da capitalização

10.8 - A capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um activo que se qualifica deve começar quando:

- a) Os dispêndios com o activo estejam a ser incorridos;
- b) Os custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos; e
- c) As actividades que sejam necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso.

10.9 - A quantia escriturada média do activo durante um período, incluindo os custos de empréstimos obtidos previamente capitalizados é normalmente uma aproximação razoável dos dispêndios aos quais a taxa de capitalização é aplicada nesse período.

Suspensão da capitalização

10.10 - A capitalização dos custos dos empréstimos obtidos deve ser suspensa durante os períodos extensos em que o desenvolvimento das actividades a que se refere o parágrafo 10.8 (c) seja interrompido.

Cessação da capitalização

10.11 - A capitalização dos custos dos empréstimos obtidos deve cessar quando substancialmente todas as actividades necessárias para preparar o activo elegível para o seu uso pretendido ou para a sua venda estejam concluídas.

10.12 - Quando a construção de um activo que se qualifica for concluída por partes e cada parte estiver em condições de ser usada enquanto a construção continua noutras partes, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos deve cessar quando todas as actividades necessárias para preparar essa parte para o seu pretendido uso ou venda estejam concluídas.

11 - Inventários

Mensuração de inventários

11.1 - Os inventários devem ser mensurados pelo custo histórico ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

Uma ESNL pode deter inventários cujo contributo para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade ou os serviços potenciais que lhes estão associados não estão directamente relacionados com a capacidade da entidade gerar fluxos de caixa. Este tipo de inventários pode existir, por exemplo, quando uma ESNL distribui certas mercadorias sem contrapartida. Nestes casos, os contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade ou os serviços potenciais dos inventários são reflectidos através da quantia que a entidade teria de pagar para comprar inventários equivalentes.

Nestes casos a entidade deve mensurar esses inventários pelo custo histórico ou custo corrente, dos dois o mais baixo.

Custo dos inventários

11.2 - O custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição actualis.

Custos de compra

11.3 - Os custos de compra de inventários incluem o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (que não sejam os subsequentemente recuperáveis das entidades fiscais pela entidade) e custos de transporte, manuseamento e outros custos directamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, materiais e de serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes deduzem-se na determinação dos custos de compra.

11.4 - Uma entidade pode comprar inventários com condições de liquidação diferida. Quando o acordo contenha efectivamente um elemento de financiamento, esse elemento, por exemplo uma diferença entre o preço de compra para condições de crédito normais e a quantia paga, é reconhecido como gasto de juros durante o período do financiamento.

Custos de conversão

11.5 - Os custos de conversão de inventários incluem os custos directamente relacionados com as unidades de produção, tais como mão-de-obra directa. Também incluem uma imputação sistemática de gastos gerais de produção fixos e variáveis que sejam incorridos ao converter matérias em bens acabados. Os gastos gerais de produção fixos são os custos indirectos de produção que permaneçam relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e manutenção de edifícios e de equipamento de fábricas e os custos de gestão e administração da fábrica. Os gastos gerais de produção variáveis são os custos indirectos de produção que variam directamente, ou quase directamente, com o volume de produção tais como materiais indirectos.

Imputação dos gastos gerais de produção fixos

11.6 - A imputação de gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão é baseada na capacidade normal das instalações de produção. A capacidade normal é a produção que se espera que seja atingida em média durante uma quantidade de períodos ou de temporadas em circunstâncias normais, tomando em conta a perda

de capacidade resultante da manutenção planeada. O nível real de produção pode ser usado se se aproximar da capacidade normal. A quantia de gastos gerais de produção fixos imputada a cada unidade de produção não é aumentada como consequência de baixa produção ou de instalações ociosas. Os gastos gerais não imputados são reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos. Em períodos de produção anormalmente alta, a quantia de gastos gerais de produção fixos imputados a cada unidade de produção é diminuída a fim de que os inventários não sejam mensurados acima do custo. Os gastos gerais de produção variáveis são imputados a cada unidade de produção na base do uso real das instalações de produção.

Produtos conjuntos e subprodutos

11.7 - Um processo de produção pode resultar na produção simultânea de mais de um produto. Este é o caso, por exemplo, quando sejam produzidos produtos conjuntamente ou quando haja um produto principal e um subproduto. Quando os custos de conversão de cada produto não sejam separadamente identificáveis, eles são imputados entre os produtos por um critério racional e consistente. A imputação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo das vendas de cada produto, seja na fase do processo de produção quando os produtos se tornam separadamente identificáveis, seja no acabamento da produção. A maior parte dos subprodutos, pela sua natureza, são imateriais. Quando seja este o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizável líquido e este valor é deduzido do custo do produto principal. Como consequência, a quantia escriturada do produto principal não é materialmente diferente do seu custo.

Outros custos a incluir em inventários

11.8 - Outros custos somente são incluídos nos custos dos inventários até ao ponto em que sejam incorridos para os colocar no seu local e na sua condição actuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos inventários gastos gerais que não sejam industriais ou os custos de concepção de produtos para utentes específicos.

Em circunstâncias limitadas, os custos de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos inventários. Estas circunstâncias estão identificadas no capítulo 10 - Custos de Empréstimos Obtidos.

Custos a excluir dos inventários

11.9 - Exemplos de custos excluídos do custo dos inventários e reconhecidos como gastos do período em que sejam incorridos são:

- a) Quantias anormais de materiais desperdiçados, de mão de obra ou de outros custos de produção;
- b) Custos de armazenamento, a menos que esses custos sejam necessários ao processo de produção antes de uma nova fase de produção;
- c) Gastos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais; e
- d) Custos de vender.

Custos de inventários de um prestador de serviços

11.10 - Desde que os prestadores de serviços tenham inventários, estes são mensurados pelos custos da respectiva produção. Esses custos consistem sobretudo nos custos de mão-de-obra e outros custos com o pessoal directamente envolvido na prestação do serviço, incluindo pessoal de supervisão, e os gastos gerais atribuíveis. A mão-de-obra e outros custos relacionados com as vendas e com o pessoal geral administrativo não são incluídos, mas são reconhecidos como gastos do período em que sejam incorridos. O custo dos inventários de um prestador de serviços não inclui as margens de lucro nem os gastos gerais não atribuíveis que muitas vezes são incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

Custo do produto agrícola colhido proveniente de activos biológicos

11.11 - Os inventários que compreendam o produto agrícola que uma entidade tenha colhido proveniente dos seus activos biológicos são mensurados, no reconhecimento inicial, pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda na altura da colheita. Este é o custo dos inventários à data para aplicação desta Norma. Considera-se uma aproximação razoável do justo valor as cotações oficiais de mercado, designadamente as disponibilizadas pelo Sistema de Informação de Mercados Agrícolas.

Técnicas para a mensuração do custo

11.12 - As técnicas para a mensuração do custo de inventários, tais como o método do custo padrão, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo. Os custos padrão tomam em consideração os níveis normais dos materiais e consumíveis, da mão-de-obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva. Estes devem ser regularmente revistos e, se necessário, devem sê-lo à luz das condições correntes.

Fórmulas de custeio

11.13 - O custo dos inventários de itens que não sejam geralmente intermutáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projectos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.

11.14 - O custo dos inventários, que não sejam os tratados no parágrafo anterior, deve ser atribuído pelo uso da fórmula "primeira entrada, primeira saída" (FIFO) ou da fórmula do custeio médio ponderado. Uma entidade deve usar a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade. Para os inventários que tenham outra natureza ou uso, poderão justificar-se diferentes fórmulas de custeio.

Valor realizável líquido

11.15 - 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 serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o custo dos inventários (write down) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os activos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que previsivelmente resultariam da sua venda ou uso.

11.16 - Os materiais e outros consumíveis detidos para o uso na produção de inventários não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles serão incorporados sejam vendidos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando uma diminuição no preço dos materiais constitua uma indicação de que o custo dos produtos acabados excederá o valor realizável líquido, os materiais são reduzidos (written down) para

o valor realizável líquido. Em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor mensuração disponível do seu valor realizável líquido.

11.17 - Em cada período subsequente é feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente resultavam em ajustamento ao valor dos inventários deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias económicas, a quantia do ajustamento é revertida (i.e. a reversão é limitada à quantia do ajustamento original) de modo a que a nova quantia escriturada seja o valor mais baixo do custo e do valor realizável líquido revisto. Isto ocorre, por exemplo, quando um item de inventários que é escriturado pelo valor realizável líquido, porque o seu preço de venda desceu, está ainda detido num período posterior e o seu preço de venda aumentou.

Reconhecimento como gasto

11.18 - Quando os inventários forem vendidos, a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respectivo rédito seja reconhecido. A quantia de qualquer ajustamento dos inventários para o valor realizável líquido e todas as perdas de inventários devem ser reconhecidas como um gasto do período em que o ajustamento ou perda ocorra. A quantia de qualquer reversão do ajustamento de inventários, proveniente de um aumento no valor realizável líquido, deve ser reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como um gasto no período em que a reversão ocorra.

11.19 - Alguns inventários podem ser imputados a outras contas do activo, como por exemplo, inventários usados como um componente de activos fixos tangíveis de construção própria. Os inventários imputados desta forma a um outro activo, são reconhecidos como um gasto durante a vida útil desse activo.

12 - Rédito

12.1 - Este capítulo respeita ao tratamento contabilístico do rédito proveniente das transacções e acontecimentos seguintes:

- a) Venda de bens;
- b) Prestação de serviços; e

c) Uso por outros de activos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos.

Mensuração do rédito

12.2 - O rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, a qual, em geral, é determinada por acordo entre a entidade e o comprador ou utente do activo, tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e de quantidade concedidos pela entidade.

12.3 - O rédito inclui somente os influxos brutos de contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade recebidos e a receber pela entidade de sua própria conta. As quantias cobradas por conta de terceiros tais como impostos sobre vendas, impostos sobre bens e serviços e impostos sobre o valor acrescentado são excluídos do rédito. Num relacionamento de agência, o rédito é a quantia de comissão. As quantias cobradas por conta do mandante não são rédito.

Venda de bens

12.4 - O rédito proveniente da venda de bens deve ser reconhecido quando tiverem sido satisfeitas todas as condições seguintes:

- a) A entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens;
- b) A entidade não mantenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com a posse, nem o controlo efectivo dos bens vendidos;
- c) A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- d) Seja provável que os contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade e associados com a transacção fluam para a entidade; e
- e) Os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transacção possam ser fiavelmente mensurados.

12.5 - A avaliação de quando uma entidade transferiu os riscos e vantagens significativos da propriedade para o comprador exige um exame das circunstâncias da transacção. Na maior parte dos casos, a transferência dos riscos e vantagens da propriedade coincide com a transferência do documento legal ou da passagem da posse para o

comprador. Este é o caso da maioria das vendas a retalho. Noutros casos, a transferência de riscos e vantagens de propriedade ocorre num momento diferente da transferência do documento legal ou da passagem da posse.

12.6 - Se a entidade reter significativos riscos de propriedade, a transacção não é uma venda e o rédito não é reconhecido. Uma entidade pode reter um risco significativo de propriedade de muitas maneiras. São exemplos de situações em que a entidade pode reter os riscos significativos e vantagens de propriedade:

- a) Quando a entidade retenha uma obrigação por execução não satisfatória, não coberta por cláusulas normais de garantia;
- b) Quando o recebimento do rédito de uma dada venda esteja dependente da obtenção de rédito pela venda dos bens pelo comprador;
- c) Quando os bens sejam expedidos sujeitos a instalação e a instalação seja uma parte significativa do contrato que ainda não tenha sido concluído pela entidade; e
- d) Quando o comprador tenha o direito de rescindir a compra por uma razão especificada no contrato de venda e a entidade não esteja segura acerca da probabilidade de devolução.

Prestação de serviços

12.7 - Quando o desfecho de uma transacção que envolva a prestação de serviços possa ser fiavelmente estimado, o rédito associado com a transacção deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transacção à data do balanço. O desfecho de uma transacção pode ser fiavelmente estimado quando todas as condições seguintes forem satisfeitas:

- a) A quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- b) Seja provável que os contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade associados à transacção fluam para a entidade;
- d) A fase de acabamento da transacção à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada; e
- e) Os custos incorridos com a transacção e os custos para concluir a transacção possam ser fiavelmente mensurados.

12.8 - Quando os serviços sejam desempenhados por um número indeterminado de actos durante um período específico de tempo, o rédito é reconhecido numa base de linha recta durante o período específico a menos que haja evidência de que um outro método represente melhor a fase de acabamento. Quando um acto específico seja muito mais significativo do que quaisquer outros actos, o reconhecimento do rédito é adiado até que o acto significativo seja executado.

12.9 - Quando o desfecho da transacção que envolva a prestação de serviços não possa ser estimado com fiabilidade, o rédito somente deve ser reconhecido na medida em que sejam recuperáveis os gastos reconhecidos.

12.10 - São consideradas prestação de serviços as quotizações próprias de cada sector.

Juros e royalties e dividendos

12.11 - O rédito proveniente do uso por outros de activos da entidade que produzam juros e royalties e dividendos deve ser reconhecido nas bases estabelecidas no parágrafo 12.12, quando:

- a) Seja provável que os contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade associados com a transacção fluam para a entidade; e
- b) A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada.

12.12 - O rédito deve ser reconhecido nas seguintes bases:

- a) Os juros devem ser reconhecidos utilizando o regime de acréscimo;
- b) Os royalties devem ser reconhecidos segundo o regime de acréscimo de acordo com a substância do acordo relevante; e
- c) Os dividendos devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do accionista receber o pagamento.

13 - Provisões, passivos contingentes e activos contingentes

13.1 - Este capítulo respeita ao tratamento contabilístico de provisões, passivos contingentes e activos contingentes, excepto os que resultam de contratos executórios que não sejam onerosos.

13.2 - Neste capítulo o termo «contingente» é usado para passivos e activos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade.

13.3 - Consideram-se:

a) Provisões - são obrigações sempre que se possa efectuar uma estimativa fiável, são reconhecidas como passivos porque são obrigações presentes e é provável que um exfluxo de recursos que incorporem contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade será necessário para liquidar as obrigações; e

b) Passivos contingentes - que não são reconhecidos como passivos porque:

i) São obrigações possíveis, uma vez que carecem de confirmação sobre se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a um exfluxo de recursos que incorporem contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade; ou

ii) São obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento deste capítulo, seja porque não é provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade para liquidar a obrigação, seja porque não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação.

c) Activos contingentes - que não são reconhecidos como activos pois são possíveis activos provenientes de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade.

Reconhecimento

Provisões

13.4 - Provisões, incluindo as de carácter ambiental, só devem ser reconhecidas quando cumulativamente:

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

b) Seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade será necessário para liquidar a obrigação; e

c) Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

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

13.6 - Um acontecimento passado que conduza a uma obrigação presente é chamado um acontecimento que cria obrigações. Para um evento ser considerado um acontecimento que cria obrigações, é necessário que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar a obrigação por ele criada, o que apenas ocorre:

a) Quando a liquidação da obrigação possa ser imposta legalmente, ou

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

13.7 - Para que um passivo se qualifique para reconhecimento precisa de haver não somente uma obrigação presente mas também a probabilidade de um exfluxo de recursos que incorporem contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade para liquidar essa obrigação. Um exfluxo de recursos ou outro acontecimento é considerado como provável se o acontecimento for mais provável do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o acontecimento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer. Quando não for provável que exista uma obrigação presente, uma entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade seja remota.

13.8 - O uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não prejudica 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 elementos do balanço. Uma entidade pode, normalmente, fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente fiável para usar ao reconhecer uma provisão. Quando tal não seja possível, existe um passivo que não pode ser reconhecido, sendo divulgado como um passivo contingente.

Passivos contingentes

13.9 - Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente.

13.10 - Um passivo contingente é divulgado, a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade.

Activos contingentes

13.11 - Uma entidade não deve reconhecer um activo contingente.

13.12 - Um activo contingente é divulgado quando for provável um influxo de contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade. Porém, quando a realização de rendimentos esteja virtualmente certa, então o activo relacionado não é um activo contingente e o seu reconhecimento é apropriado.

Mensuração

13.13 - A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço.

13.14 - 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 do balanço ou para a transferir para uma terceira parte nesse momento. Tal quantia pode ser apurada com recurso ao método estatístico do valor esperado quando esteja envolvida uma grande população de itens, ou a consequência possível da ocorrência quando esteja em causa um acontecimento único.

13.15 - Os riscos e incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias devem ser tidos em conta para se chegar à melhor estimativa de uma provisão.

13.16 - O risco descreve a variabilidade de desfechos. Um ajustamento do risco pode aumentar a quantia pela qual é mensurado um passivo. É necessária cautela ao fazer juízos em condições de incerteza, a fim de que os rendimentos ou activos não sejam subavaliados e os gastos ou passivos não sejam sobreavaliados. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma sobreavaliação deliberada de passivos.

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

13.18 - Os acontecimentos futuros que possam afectar a quantia necessária para liquidar uma obrigação devem ser reflectidos na quantia de uma provisão quando houver evidência objectiva suficiente de que eles ocorrerão.

13.19 - O efeito de legislação a promulgar deve ser tido em consideração na mensuração de uma obrigação existente, quando haja evidência objectiva suficiente de que tal promulgação e subsequente implementação são virtualmente certas.

13.20 - Os ganhos da alienação esperada de activos não devem ser tidos em consideração ao mensurar uma provisão.

13.21 - Quando se esperar que algum ou todo o dispêndio necessário para liquidar uma provisão possa ser reembolsado por uma outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, seja virtualmente certo que o mesmo será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um activo separado, não devendo a quantia reconhecida para o reembolso exceder a quantia da provisão.

13.22 - Na demonstração dos resultados, o gasto relacionado com uma provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida do reembolso que lhe esteja associado.

13.23 - As provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

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

13.25 - Uma provisão deve ser usada somente para os dispêndios relativos aos quais a provisão foi originalmente reconhecida.

13.26 - Não devem ser reconhecidas provisões para perdas operacionais futuras, uma vez que estas não satisfazem a definição de passivo nem os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos.

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

13.28 - Este capítulo define um contrato oneroso como um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações segundo o contrato excedem os contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade que se espera venham a ser recebidos segundo o mesmo. Os custos inevitáveis segundo um contrato reflectem o menor do custo líquido de sair do contrato, que é o mais baixo do custo de o cumprir e de qualquer compensação ou de penalidades provenientes da falta de o cumprir.

Provisões para restauro de locais contaminados e desmantelamento

13.29 - Os dispêndios relacionados com o restauro de locais, remoção dos desperdícios acumulados, paragem ou remoção de activos, em que a entidade seja obrigada a incorrer, deverão ser reconhecidos de acordo com os critérios estabelecidos em 13.4, na data em que tiver início a actividade da entidade e, conseqüentemente surgir a obrigação.

Provisões específicas do sector mutualista

13.30 - As responsabilidades assumidas relativamente a períodos futuros com as modalidades complementares de Segurança Social subscritas pelos Associados, resultarão de estudos actuariais anualmente efectuados. Nestas modalidades incluem-se, nomeadamente, subsídios de funeral, subsídios por morte, subsídio de sobrevivência, pensões de reforma, capital de reforma, rendas vitalícias, subsídios a prazo, planos de poupança e capitais de previdência.

13.31 - Deve ser construída informação de resultados relativa aos fundos permanentes relacionados com cada uma das modalidades acima referenciadas, destinados a garantir as responsabilidades assumidas e que não deve ser inferior ao valor das provisões criadas para o efeito.

Quadro anexo ao capítulo 13 - Árvore de decisão

(ver documento original)

14 - Contabilização dos subsídios e outros apoios

Subsídios

14.1 - Os subsídios, incluindo subsídios não monetários, só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:

- a) A entidade cumprirá as condições a eles associadas; e
- b) Os subsídios serão recebidos.

14.2 - A maneira pela qual um subsídio é recebido não afecta o método contabilístico a ser adoptado com respeito ao subsídio. Por conseguinte, um subsídio é contabilizado da mesma maneira quer ele seja recebido em dinheiro quer como redução de um passivo.

14.3 - Um empréstimo perdoável (incluindo os subsídios a fundo perdido) é tratado como um subsídio quando haja segurança razoável de que a entidade satisfará as condições de perdão do empréstimo.

14.4 - Uma vez que o subsídio seja reconhecido, qualquer contingência relacionada será tratada de acordo com o capítulo 13 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

14.5 - Os subsídios não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis e intangíveis devem ser inicialmente reconhecidos nos Fundos patrimoniais e subsequentemente imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem. Consideram-se subsídios não reembolsáveis quando exista um acordo individualizado de concessão do subsídio a favor da entidade, se tenham cumprido as condições estabelecidas para a sua concessão e não existam dúvidas de que os subsídios serão recebidos.

14.6 - Os subsídios reembolsáveis são contabilizados como Passivos. No caso de estes subsídios adquirirem a condição de não reembolsáveis, deverão passar a ter o tratamento referido no ponto 14.5.

14.7 - Um subsídio pode tornar-se recebível por uma entidade como compensação por gastos ou perdas incorridos num período anterior. Um tal subsídio é reconhecido como rendimento do período em que se tornar recebível, com a divulgação necessária para assegurar que o seu efeito seja claramente compreendido.

Subsídios não monetários

14.8 - Um subsídio não reembolsável pode tomar a forma de transferência de um activo não monetário, tal como terrenos ou outros recursos, para uso da entidade. Nestas circunstâncias é usual avaliar o justo valor do activo não monetário e contabilizar quer o subsídio quer o activo por esse justo valor. Caso este não possa ser determinado com fiabilidade, tanto o activo como o subsídio serão de registar por uma quantia nominal.

Apresentação de subsídios relacionados com activos

14.9 - Os subsídios não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis e intangíveis, incluindo os subsídios não monetários, devem ser apresentados no balanço como componente do Fundo patrimoniais, e imputados como rendimentos do exercício na proporção das amortizações efectuadas em cada período.

Apresentação de subsídios relacionados com rendimentos

14.10 - Os subsídios que são concedidos para assegurar uma rentabilidade mínima ou compensar deficits de exploração de um dado exercício imputam-se como rendimentos desse exercício, salvo se se destinarem a financiar deficits de exploração de exercícios futuros, caso em que se imputam aos referidos exercícios. Estes subsídios devem ser apresentados separadamente como tal na demonstração dos resultados.

Reembolso de subsídios

14.11 - Um subsídio que se torne reembolsável deve ser contabilizado como uma revisão de uma estimativa contabilística (ver capítulo 6 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros). O reembolso de um subsídio relacionado com rendimentos ou relacionado com activos deve ser aplicado em primeiro lugar em contrapartida de qualquer crédito diferido não amortizado registado com respeito ao subsídio. Na medida em que o reembolso exceda tal crédito diferido, ou quando não exista crédito diferido, o reembolso deve ser reconhecido imediatamente como um gasto.

Outros apoios

14.12 - São exemplos de outros apoios que não têm valor atribuído, os conselhos técnicos e de comercialização gratuitos, a concessão de garantias, os empréstimos sem juros ou a taxas de juros baixos ou a disponibilização, sem gastos associados para o beneficiário, de instalações, equipamentos ou outros.

14.13 - O significado do benefício mencionado nos exemplos do ponto anterior pode ser tal que a divulgação da natureza, extensão e duração do apoio seja necessária a fim de que as demonstrações financeiras não sejam enganosas.

15 - Os efeitos de alterações em taxas de câmbio

Reconhecimento inicial

15.1 - Uma transacção em moeda estrangeira é uma transacção que seja denominada ou exija liquidação numa moeda estrangeira, incluindo transacções que resultem de:

- a) Quando uma entidade compra ou vende bens ou serviços cujo preço seja denominado numa moeda estrangeira;
- b) Quando uma entidade pede emprestado ou empresta fundos quando as quantias a pagar ou a receber sejam estabelecidas numa moeda estrangeira; ou
- c) Quando uma entidade por qualquer forma adquire ou aliena activos ou incorre ou líquida passivos, denominados numa moeda estrangeira.

15.2 - Uma transacção em moeda estrangeira deve ser registada, no momento do reconhecimento inicial na moeda funcional, pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data da transacção.

Relato em datas de balanço subsequentes

15.3 - À data de cada balanço:

- a) Os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de fecho;
- b) Os itens não monetários que sejam mensurados em termos de custo histórico numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de câmbio à data da transacção;
- c) Os itens não monetários que sejam mensurados pelo justo valor numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso das taxas de câmbio que existiam quando os valores foram determinados.

Reconhecimento de diferenças de câmbio

15.4 - As diferenças de câmbio resultantes da liquidação de itens monetários ou do relato de itens monetários de uma entidade a taxas diferentes das que foram inicialmente registadas durante o período, ou relatadas em demonstrações financeiras anteriores devem ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorram.

15.5 - Quando a transacção é liquidada num período contabilístico subsequente àquele em que ocorreu, a diferença de câmbio reconhecida em cada período até à data de liquidação é determinada pela alteração nas taxas de câmbio durante cada período.

16 - Impostos sobre o rendimento

16.1 - O tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento é, salvo disposição específica, o método do imposto a pagar.

16.2 - Para as finalidades deste capítulo, o termo "impostos sobre o rendimento" inclui todos os impostos baseados em lucros tributáveis incluindo as tributações autónomas, que sejam devidos em qualquer jurisdição fiscal.

Reconhecimento de passivos por impostos correntes e de activos por impostos correntes

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

Mensuração

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

Reconhecimento de imposto corrente

16.5 - A contabilização dos efeitos de impostos correntes de uma transacção ou de outro acontecimento é consistente com a contabilização da transacção ou do próprio acontecimento. Assim, relativamente, a

transacções e outros acontecimentos reconhecidos nos resultados, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido nos resultados. No que diz respeito a transacções e outros acontecimentos reconhecidos directamente no Fundo patrimonial, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido directamente no Fundo patrimonial, caso em que o imposto corrente deve ser debitado ou creditado directamente nessa rubrica.

Apresentação

Compensação

16.6 - Uma entidade deve compensar activos por impostos correntes e passivos por impostos correntes nas suas demonstrações financeiras se, e somente se, a entidade:

- a) Tiver um direito legalmente executável para compensar quantias reconhecidas; e
- b) Pretender liquidar numa base líquida, ou realizar o activo e liquidar simultaneamente o passivo.

Gasto de impostos

16.7 - O gasto (rendimento) de impostos relacionado com o resultado de actividades ordinárias deve ser apresentado na face da demonstração dos resultados.

17 - Instrumentos financeiros

17.1 - Este capítulo aplica-se a todos os instrumentos financeiros com excepção de:

- a) Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos;
- b) Direitos e obrigações no âmbito de um plano de benefícios a empregados;
- c) Direitos no âmbito de um contrato de seguro a não ser que o contrato de seguro resulte numa perda para qualquer das partes em resultado dos termos contratuais que se relacionem com:
- d) Alterações no risco segurado;
- e) Alterações na taxa de câmbio;
- f) Entrada em incumprimento de uma das partes;

g) Locações, a não ser que a locação resulte numa perda para o locador ou locatário como resultado dos termos do contrato que se relacionem com:

h) Alterações no preço do bem locado;

i) Alterações na taxa de câmbio;

j) Entrada em incumprimento de uma das contrapartes.

Reconhecimento

17.2 - Uma entidade deve reconhecer um activo financeiro, um passivo financeiro apenas quando se torne uma parte das disposições contratuais do instrumento.

Mensuração

17.3 - Uma entidade deve mensurar os seguintes instrumentos financeiros ao custo menos perda por imparidade:

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

b) Contratos para conceder ou contrair empréstimos.

17.4 - 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.

17.5 - Os custos de transacção só podem ser incluídos na mensuração inicial do activo financeiro ou passivo financeiro, desde que este seja mensurado ao custo menos perda por imparidade.

Imparidade

17.6 - À data de cada período de relato financeiro, uma entidade deve avaliar todos os activos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor por contrapartida de resultados. Se existir uma evidência objectiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração dos resultados.

17.7 - Evidência objectiva de que um activo financeiro ou um grupo de activos está em imparidade inclui dados observáveis que chamem a atenção ao detentor do activo, designadamente sobre 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 relacionadas com a dificuldade financeira do devedor, oferece ao devedor concessões que o credor de outro modo não consideraria;
- d) Seja provável que o devedor irá entrar em falência ou qualquer outra reorganização financeira;
- e) O desaparecimento de um mercado activo para o activo financeiro devido a dificuldades financeiras do devedor.

17.8 - Outros factores 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.

17.9 - Os activos financeiros que sejam individualmente significativos devem ser avaliados individualmente para efeitos de imparidade. Outros activos financeiros devem ser avaliados quanto a imparidade, seja individualmente, seja agrupados com base em similares características de risco de crédito.

17.10 - Se, num período subsequente, a quantia de perda por imparidade diminuir, a entidade deve reverter a imparidade anteriormente reconhecida. Da reversão não poderá resultar uma quantia escriturada do activo financeiro que exceda aquilo que seria o custo do referido activo, caso a perda por imparidade não tivesse sido anteriormente reconhecida. A entidade deve reconhecer a quantia da reversão na demonstração de resultados.

Desreconhecimento de activos financeiros

17.11 - Uma entidade deve desreconhecer um activo financeiro apenas quando:

- a) Os direitos contratuais aos fluxos de caixa resultantes do activo financeiro expiram; ou

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

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

i) Desreconhecer o activo; e

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

Desreconhecimento de passivos financeiros

17.12 - 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.

18. Benefícios dos empregados

18.1 - Uma entidade deve reconhecer:

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

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

18.2 - Os benefícios dos empregados aos quais este capítulo se aplica são os seguintes:

a) Benefícios de curto prazo, tais como salários, ordenados e contribuições para a segurança social, licença anual paga e licença por doença paga e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, alojamento, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) relativos aos empregados correntes; e

b) Benefícios de cessação de emprego.

18.3 - Os benefícios dos empregados incluem os benefícios proporcionados quer a empregados quer aos seus dependentes e podem ser liquidados por pagamentos (ou o fornecimento de bens e serviços) feitos quer

directamente aos empregados, aos seus cônjuges, filhos ou outros dependentes quer a outros, tais como empresas de seguros.

18.4 - Um empregado pode proporcionar serviços a uma entidade numa base de tempo completo, de tempo parcial, permanente, accidental ou temporária. Para os fins deste capítulo, os empregados incluem directores e outro pessoal de gerência.

Reconhecimento e mensuração

Contabilização dos benefícios a curto prazo dos empregados

18.5 - A contabilização dos benefícios a curto prazo é geralmente linear porque não são necessários pressupostos actuariais para mensurar a obrigação ou o custo e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda actuarial. Além do mais, as obrigações dos benefícios a curto prazo são mensuradas numa base não descontada.

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

- a) Como um passivo (gasto acrescido), 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 activo (gasto pré-pago) na extensão de que o pré-pagamento conduzirá, por exemplo, a uma redução em futuros pagamentos ou a uma restituição de dinheiro; e
- b) Como um gasto, salvo se outro capítulo da presente Norma exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de um activo (ver, por exemplo, o capítulo 11 - Inventários e o capítulo 7 - Activos Fixos Tangíveis).

Benefícios de cessação de emprego

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

Outros benefícios de empregados

18.8 - Para além dos benefícios a curto prazo e dos benefícios de cessação de emprego, 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, jubileu, entre outros).

18.9 - Este capítulo não trata das situações descritas no § 18.8 as quais, se existirem, serão reguladas pela NCRF 28 - Benefícios de Empregados.

19 - Definições

19.1 - Para as ESNL são válidas as definições constantes do apêndice I ao **Aviso** n.º 15654/2009, publicado na 2.ª série do Diário da República, n.º 173, de 7 de Setembro, excepto no que a presente norma dispuser diferentemente.

20 - Data de Eficácia

20.1 - Uma entidade deve aplicar esta norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2012, sem prejuízo de as entidades poderem optar por aplicá-la a partir do exercício que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2011.

APÊNDICE I

Processo de transição para a normalização contabilística das ESNL - Pontos 5.1 a 5.5 da NCRF-ESNL

Nota prévia: O presente documento não faz parte da norma e foi preparado visando facilitar a organização dos procedimentos de transição das ESNL em base POC sectorial para o novo normativo.

Nas ESNL, o processo de transição do POC sectorial para o novo normativo pode ser desenvolvido nos seguintes termos:

1 - As quantias referentes ao exercício de 2010 incluídas nas demonstrações financeiras referentes a esse exercício apresentadas com base nas regras do POC sectorial deverão ser reconvertidas considerando as regras da NCRF-ESNL;

2 - Essa reconversão implica a preparação de um Balanço de Abertura, a 1 de Janeiro de 2011, que será a reclassificação do Balanço de 31 de Dezembro de 2010. Para proceder à reconversão haverá que considerar procedimentos de i) reclassificação, ii) reconhecimento, iii) desreconhecimento e iv) mensuração.

3 - O procedimento de reclassificação consiste na transferência dos saldos das contas existentes por força da utilização do POC sectorial, para as contas definidas no código de contas do novo normativo.

4 - Os procedimentos de reconhecimento e desreconhecimento referem-se à inclusão ou eliminação de rubricas de Balanço por força da aplicação da NCRF-ESNL.

5 - Uma possível sistematização dos procedimentos referidos nos parágrafos 2 e 3, pode ser a seguinte:

i) Quanto aos activos e passivos que já eram reconhecidos nos termos do POC sectorial e que satisfaçam as respectivas definições e critérios de reconhecimento descritos na NCRF-ESNL, os mesmos devem ser reclassificados. Exemplos desta situação podem encontrar-se, designadamente, quanto aos saldos de caixa, depósitos à ordem, clientes, fornecedores e estado e outros entes públicos;

ii) Quanto aos activos e passivos que, por força da aplicação do POC sectorial não se encontravam no Balanço, mas que passam a satisfazer as respectivas definições e critérios de reconhecimento descritos na NCRF-ESNL, devem ser reconhecidos. Tal acontece, por exemplo, quanto a alguns instrumentos financeiros;

iii) Quanto aos activos e passivos que encontrando-se no Balanço por força da aplicação do POC sectorial, não satisfaçam as respectivas definições e critérios de reconhecimento descritos na NCRF-ESNL, devem ser desreconhecidos. Exemplos desta situação são, designadamente, alguns intangíveis, tais como as despesas de instalação e as de investigação.

6 - Os registos contabilísticos relativos a reconhecimentos e desreconhecimentos de activos e passivos acima referidos, devem ter como contrapartida a rubrica de resultados transitados.



APM

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA
DE MUTUALIDADES

10 de Março de 2011. - A Secretária-Geral do Ministério das Finanças e da Administração Pública, Teresa Maria Caldeira Temudo Nunes.