



FORMAÇÃO À DISTÂNCIA

Curso DIS1609

MANUAL DO CURSO

SNC - ACTIVOS NÃO CORRENTES

ELABORADO POR:

SÓNIA MONTEIRO

JORGE MOTA

Abril 2009



FORMAÇÃO À DISTÂNCIA

Curso DIS1609

SNC: ACTIVOS NÃO CORRENTES

BLOCO FORMATIVO I

ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS

ELABORADO POR:

SÓNIA MONTEIRO

JORGE MOTA

Abril 2009

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	6
1. ENQUADRAMENTO DOS ACTIVOS NÃO CORRENTES NO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA	7
1.1. Breve caracterização do Sistema de Normalização Contabilística	7
1.2. Conceito e conteúdo de activo não corrente.....	12
1.2.1. Conceito de activo na estrutura conceptual do Sistema de Normalização Contabilística.....	12
1.2.2. Conceito de activo não corrente	13
1.3. Apresentação dos activos não correntes nas demonstrações financeiras	15
2. RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DOS ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS	19
2.1. Definição e conteúdo de activos fixos tangíveis	19
2.2. Reconhecimento	20
2.3. Mensuração no reconhecimento.....	22
2.3.1. Elementos do custo.....	23
2.3.2. Mensuração do custo	27
2.4. Mensuração após o reconhecimento	29
2.4.1. Modelo do custo	29
2.4.2. Modelo de revalorização	30
2.5. Depreciação	31
2.6. Imparidade.....	37
2.6.1. Definições.....	37
2.6.2. Identificação de um activo tangível que possa estar com imparidade	38
2.6.3. Mensuração da quantia recuperável	39
2.6.4. Reconhecimento e mensuração de uma perda por imparidade	41
2.6.5. Reversão de uma perda por imparidade	43
2.6.6. Perdas por imparidade e reversões em unidades geradoras de caixa	45
2.7. Revalorização dos activos fixos tangíveis.....	46
2.8. Desreconhecimento	51
2.9. Activos fixos tangíveis classificados como detidos para venda.....	53
2.9.1. Requisitos para classificação de activos não correntes como detidos para venda.....	53
2.9.2. Reconhecimento e mensuração de activos fixos tangíveis como detidos para venda	56
2.9.2.1. Na classificação inicial do activo como detido para venda.....	56
2.9.2.2. Na mensuração subsequente.....	58
2.9.3. Alienação do activo tangível classificado como detido para venda.....	59
2.9.4. Alterações num plano de venda.....	60

2.10. Análise comparativa: Sistema de Normalização Contabilística vs Plano Oficial de Contabilidade	61
3. OPERAÇÕES RELACIONADAS COM ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS	65
3.1. Activos fixos tangíveis adquiridos em regime de locação financeira	65
3.1.1. Classificação de uma locação como financeira	65
3.1.2. Reconhecimento e mensuração da locação financeira	67
3.1.3. Venda seguida de locação financeira	70
3.2. Activos fixos tangíveis adquiridos através de subsídios do Governo	72
4. DIVULGAÇÕES	74
BIBLIOGRAFIA	76

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Postulados do SNC	1
Figura 2. Requisitos para classificação de um activo não corrente como detido para venda ..	54
Figura 3. Fluxograma de uma operação de locação financeira (<i>leasing</i>).....	67

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1. Classificação de activos e passivos	13
Quadro 2. Classe 4 - POC vs SNC	14
Quadro 3. Código de Contas: Activos fixos tangíveis - POC vs SNC	19
Quadro 4. NCRF 7 vs POC: Análise comparativa	62
Quadro 5. Síntese do tratamento contabilístico da imparidade de activos fixos tangíveis - (conforme NCRF 12)	63
Quadro 6. Imparidade de activos fixos tangíveis - POC vs SNC.....	63
Quadro 7. Tratamento contabilístico dos activos não correntes detidos para venda (NCRF8) 64	

SIGLAS E ABREVIATURAS

§ - Parágrafo

ABDR - Anexo ao Balanço e à Demonstração dos resultados

AFT - Activo fixo tangível

Al. - Alínea

Art. - Artigo

DC - Directriz Contabilística

DL - Decreto - Lei

DF's - Demonstrações financeiras

IASB - International Accounting Standards Board

NCRF - Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NIC - Norma Internacional de Contabilidade

N.º - Número

POC - Plano Oficial de Contabilidade

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

UGC - Unidade geradora de caixa

INTRODUÇÃO

O presente trabalho destina-se a apoiar a formação à distância sobre o tema “SNC - Activos não correntes”, designadamente o Bloco Formativo I relacionado com os activos fixos tangíveis. Este Bloco Formativo está estruturado em quatro partes, da seguinte forma:

Na primeira parte é feito o enquadramento dos activos não correntes no novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), referindo-nos ao seu conceito e forma de apresentação nas demonstrações financeiras (DF's), conforme dispõe a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 1 - “Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras”.

Na segunda parte analisa-se o conceito de activo fixo tangível (AFT) e o reconhecimento e mensuração (inicial e subsequente) deste tipo de activos, bem como o seu desreconhecimento, à luz da NCRF 7 - “Activos fixos tangíveis”. É também abordado o tratamento contabilístico dos activos fixos tangíveis quando classificados como detidos para venda, preconizado pela NCRF 8 - “Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas”.

A terceira parte apresenta o tratamento contabilístico de algumas operações relacionadas com os activos fixos tangíveis, designadamente, situações em que os activos são adquiridos através de locação financeira e activos adquiridos através de subsídios do Governo. Para o efeito são abordadas, respectivamente, a NCRF 9 - “Locações” e a NCRF 22 - “Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo”. Por último, na quarta parte, são apresentadas as divulgações exigidas pelas normas supra mencionadas.

De referir ainda que o trabalho apresentado tem por base o projecto do novo SNC aprovado em Julho de 2007, pela Comissão de Normalização Contabilística, e que foi submetido a audição pública que terminou em Julho de 2008. No dia 23 de Abril de 2009 foi já aprovado em Conselho de Ministros o Decreto - Lei (DL) que aprova o SNC (aguardando-se a sua publicação em Diário da República), tendo no mesmo dia decorrido uma sessão pública de apresentação do SNC, com a intervenção do Ministro de Estado e das Finanças e do Secretário de Estados dos Assuntos Fiscais.

Durante a sessão foram apresentadas as principais alterações que a versão final do SNC trará relativamente ao projecto apresentado. Embora ainda não esteja disponível a versão final do SNC, procuramos, neste trabalho, e na medida do possível, ter em consideração as alterações que foram mencionadas, e que afectem a matéria em análise.

1. ENQUADRAMENTO DOS ACTIVOS NÃO CORRENTES NO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

1.1. Breve caracterização do Sistema de Normalização Contabilística

O SNC é um quadro normativo que irá suceder ao actual Plano Oficial de Contabilidade (POC) e demais legislação complementar.

Foi já aprovado, em Conselho de Ministros de 23 de Abril de 2009, o DL que aprova o SNC (aguardando-se a sua publicação em Diário da República), para que possa ser implementado já a partir de Janeiro de 2010.

O SNC consta de um anexo a esse DL, e apresentará a seguinte estrutura ou índice geral:

Estrutura do SNC

1. Apresentação
 2. Bases para a apresentação de demonstrações financeiras
 3. Modelos de demonstrações financeiras
 4. Código de contas
 5. Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF)
 6. Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE)
 7. Normas interpretativas
- Anexo: Estrutura conceptual

Fonte: Guimarães (2007), adaptado

O SNC corresponde a um modelo baseado nas normas do *International Accounting Standards Board* (IASB) adoptadas na União Europeia, garantindo a compatibilidade com as Directivas Contabilísticas Comunitárias, sendo por isso criadas NCRF, num total de 28, e ainda duas Normas Interpretativas (NI).

É um modelo no qual se atende às diferentes necessidades de relato financeiro, pelo que foi criada a NCRF-PE¹ (que caracterizam o tecido empresarial português) com necessidades de relato mais reduzidas, onde são tratadas, com as devidas adaptações, matérias de 18 das 28 NCRF.

O SNC será de aplicação obrigatória (nos termos do art. 2.º do projecto de Decreto-Lei) às seguintes entidades:

¹ Na sessão de apresentação do SNC foi referido que a versão final da NCRF-PE apresentará algumas alterações substanciais face ao projecto inicial. Desconhecemos, no entanto, o seu teor e, como tal, a forma como tratará os activos não correntes. Deste modo, o projecto da NCRF-PE não será objecto de análise neste trabalho.

Âmbito de aplicação do SNC

- Sociedades nacionais e estrangeiras abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- Empresas públicas;
- Cooperativas;
- Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico;
- Outras entidades que, por legislação específica, se encontrem sujeitas ao POC ou venham a estar sujeitas ao SNC.

Analogamente ao que já decorre das disposições do n.º 5 do art. 3.º do DL n.º 410/89, de 21 de Novembro (que aprovou o POC), o SNC prevê uma cláusula de dispensa da sua aplicação àqueles que, exercendo a título individual qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola, não realizem na média dos últimos três anos um volume de negócios superior a uma quantia a definir pelo Governo (actualmente, no POC, a mesma é de 150.000 €).

Regime (opcional) para as pequenas entidades:

No art. 8.º do projecto de DL, estabelecem-se as condições para que entidades de menor dimensão possam optar por não aplicar o conjunto total de NCRF, mas apenas a NCRF-PE. Na sessão de apresentação pública do SNC, em 23 de Abril de 2009, foi referido pelo Sr. Ministro do Estado e das Finanças, que a NCRF-PE pode ser aplicada por entidades que não ultrapassem dois dos seguintes limites:

- total de rendimentos: 1.000.000,00 €;
- total de activo: 500.000,00 €;
- n.º médio de trabalhadores: 20

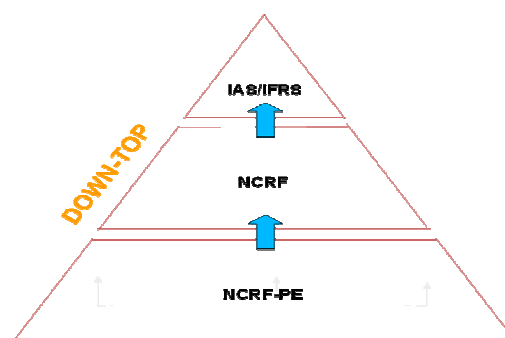
Esses limites operam do seguinte modo (Guimarães, 2009):

- Reportam-se às contas do último exercício;
- No caso do ano de constituição, os indicadores poderão operar com base em previsões;
- Quando os limites sejam ultrapassados, a opção deixa de poder ser exercida a partir do segundo exercício seguinte ao da ultrapassagem desses limites;

- Analogamente, no caso de uma entidade que venha adoptando as NCRF completas, e ocorrendo uma redução nos seus indicadores, pode exercer a opção de adopção da NCRF-PE a partir do segundo exercício seguinte àquele em que se verificou a redução.

Note-se que a adopção da NCRF-PE não é uma imposição, mas uma opção, podendo sempre as entidades, qualquer que seja a sua dimensão, aplicar o conjunto completo de NCRF.

As normas (NCRF, NCRF-PE e NI) foram produzidas tendo por base as normas do IASB, estando previsto no SNC um mecanismo “top-down” sempre que seja necessário colmatar lacunas de uma determinada norma.



Fonte: Guimarães (2009)

Os modelos de DF's criados são distintos para entidades que apliquem as NCRF e para as que apliquem a NCRF-PE:

MODELOS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS (entidades que apliquem as NCRF)	
Balanço	
Demonstração dos resultados por naturezas	
Demonstração dos resultados por funções	
Demonstração das alterações no capital próprio	
Demonstração dos fluxos de caixa - Método directo ²	
Anexo	
MODELOS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS (entidades que apliquem a NCRF-PE)	
Balanço	
Demonstração dos resultados por naturezas	
Demonstração dos resultados por funções	
Anexo	

Por força da aplicação do referencial do IASB, as DF's previstas no SNC apresentam não só alterações a nível terminológico e conceptual, mas também no seu conteúdo e estrutura. A principal alteração a nível do conteúdo das DF's é a inclusão de uma nova DF, intitulada

² De referir que, ainda que o projecto do SNC contemple para a Demonstração dos fluxos de caixa, quer o método directo quer o indirecto, foi referido na sessão de apresentação do SNC que a Demonstração dos fluxos de caixa será elaborada exclusivamente segundo o método directo. Deste modo, na versão final do SNC é abandonado o método indirecto.

«Demonstração das alterações no capital próprio». O Anexo (Anexo ao Balanço e à Demonstração dos resultados (ABDR) no POC) vê a sua importância aumentada enquanto demonstração complementar ao Balanço e à Demonstração dos resultados (DR) (Guimarães, 2008).

As bases para a apresentação das DF's constam do anexo à proposta de DL que cria o SNC.

BASES PARA A APRESENTAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS
Continuidade
Regime de acréscimo
Consistência de apresentação
Materialidade e agregação
Compensação
Informação comparativa

No que respeita às contas a utilizar, é apresentado o código de contas (sintetizadas num quadro) e subcontas, bem como algumas notas de enquadramento que esclarecem o conteúdo de algumas dessas contas/subcontas.

A estrutura conceptual (EC) do SNC é apresentada em documento autónomo, constituindo o “referencial teórico” do SNC, sendo aplicável à generalidade das entidades e independentemente da sua dimensão e das suas maiores ou menores necessidades de relato financeiro (Guimarães, 2007). Ou seja, a estrutura conceptual é comum às entidades sujeitas às NCRF e às pequenas entidades que apliquem (por opção) a NCRF-PE.

Ao seguir de perto a do IASB (1989), a EC do SNC é composta pelos seguintes pontos:

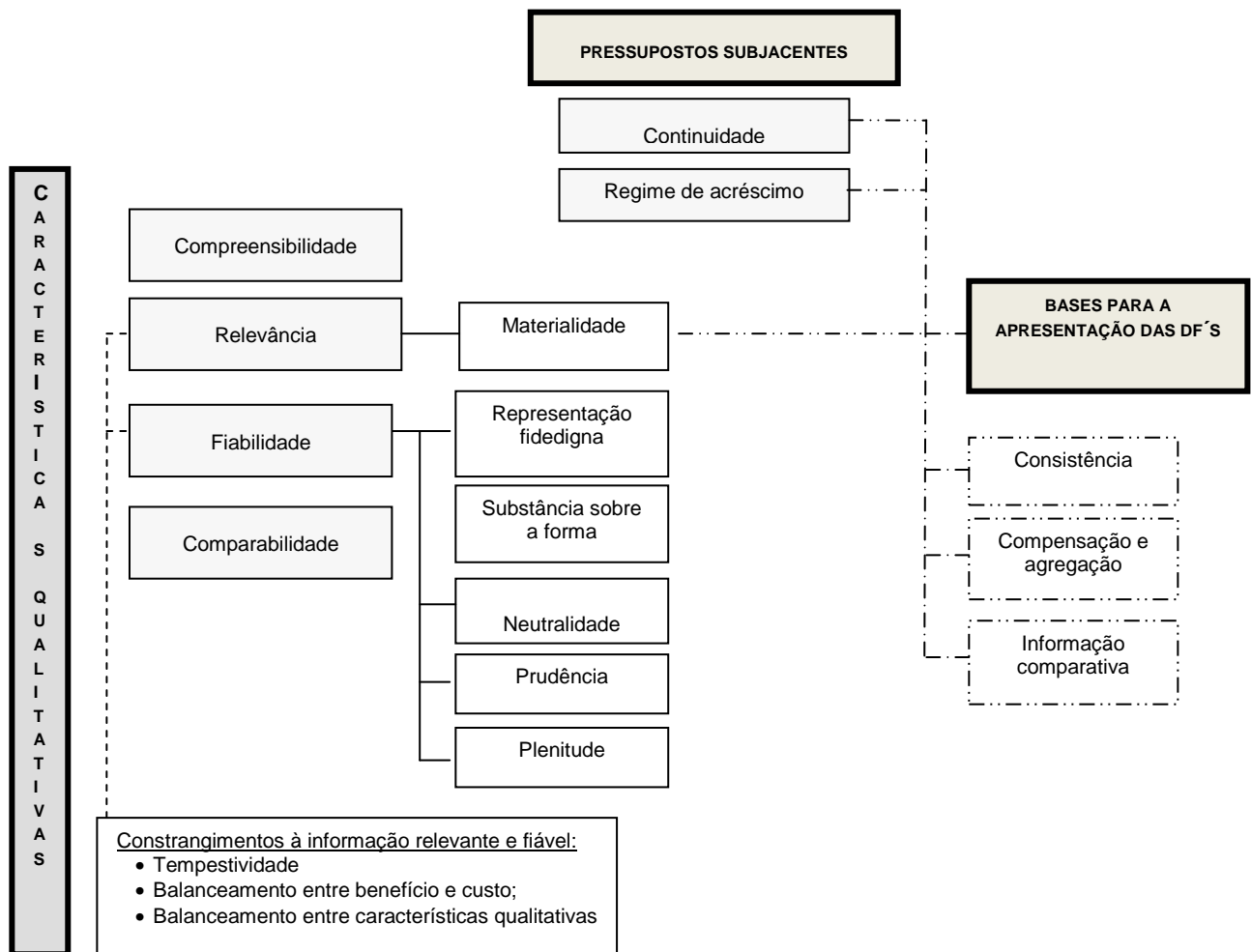
ESTRUTURA CONCEPTUAL
Prefácio
Introdução
Objectivo das demonstrações financeiras
Pressupostos subjacentes
Características qualitativas das demonstrações financeiras
Elementos das demonstrações financeiras
Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras
Mensuração dos elementos das demonstrações financeiras
Conceitos de capital e manutenção de capital

Segundo a EC (§§ 12 a 21), o objectivo das demonstrações financeiras é proporcionar informação acerca da posição financeira (através do Balanço), do desempenho (através da DR) e das alterações na posição financeira (através da Demonstração dos fluxos de caixa (DFC)) de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas. Nos §§ 47 a 79 é apresentada a definição dos elementos relacionados com o

Balanço e com a DR, estabelecendo também os seus critérios de reconhecimento e mensuração.

A informação contida nas demonstrações financeiras deve possuir determinadas características (conforme §§ 24 a 46), e ter subjacente pressupostos, como o da continuidade e o regime de acréscimo, conforme esquema abaixo.

Figura 1. Postulados do SNC



Em síntese, a EC aborda os seguintes aspectos:

Objectivo das DF's		Elementos das DF's	
Posição financeira	Balanço	Activo Passivo Capital próprio	Definição Reconhecimento Mensuração
Desempenho	DR	Rendimentos Gastos	
Alterações na posição financeira	DF separada (DFC)		
Pressuposto	Características qualitativas		

1.2. Conceito e conteúdo de activo não corrente

1.2.1. Conceito de activo na estrutura conceptual do Sistema de Normalização Contabilística

Ao visar o estabelecimento de conceitos subjacentes à elaboração e apresentação das DF's, a EC, quando no seu § 47 se refere aos elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira no Balanço, aborda os conceitos de activo, passivo e capital próprio.

A al. a) do § 49 da EC do SNC apresenta a **definição de activo** como sendo:

“um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros”.

Partindo desta definição podemos apontar três **características básicas** de um activo:

RECURSO CONTROLADO PELA ENTIDADE	O direito de propriedade não é condição essencial para se determinar a existência de um activo. Veja-se o caso de uma propriedade detida em regime de locação que pode classificar-se como activo desde que a entidade controle os benefícios que espera que fluam dessa propriedade (§ 56 da EC).
RESULTADO DE ACONTECIMENTOS PASSADOS	A expectativa de transacções a realizar no futuro não dá, por si só, origem a activos (§ 57 da EC). “Os benefícios económicos futuros incorporados num activo são o potencial de contribuir, directa ou indirectamente, para o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade” (§ 52 da EC). Esses benefícios económicos futuros podem chegar à entidade de várias formas, dependendo do uso ou utilização dada ao activo, que pode ser (§ 54 da EC):
FLUXO DE BENEFÍCIOS ECONÓMICOS FUTUROS	<ul style="list-style-type: none">- Usado individualmente ou em combinação com outros activos na produção de produtos e serviços para serem vendidos pela entidade;- Trocado por outros activos;- Usado para liquidar um passivo;- Distribuído aos detentores de capital.

Como **características não essenciais** para que um elemento seja classificado como activo, temos as seguintes:

FORMA FÍSICA	O “corpo físico” não é essencial para a existência de um activo; ou seja, um elemento não tem de ser tangível ou corpóreo para satisfazer a definição de activo (veja-se o caso dos direitos de autor e das patentes) (§ 55 da EC).
DIREITO DE PROPRIEDADE	A propriedade legal de um elemento não é imprescindível para que esse seja classificado como activo; o que é determinante é que a entidade controle os benefícios económicos futuros que espera que dele fluam (veja-se o caso dos bens detidos em regime de locação financeira) (§ 56 da EC).
FORMA DE OBTENÇÃO	A forma como uma entidade obtém um activo, a título gratuito ou a título oneroso, não condiciona a sua classificação como activo (§ 58 da EC).

1.2.2. Conceito de activo não corrente

A NCRF 1, ao debruçar-se sobre o Balanço, apresenta uma classificação dos activos e dos passivos em correntes e não correntes, devendo ser classificados como tal quando satisfizerem qualquer um dos critérios mencionados no quadro abaixo (§§ 14 e 17):

Quadro 1. Classificação de activos e passivos

ACTIVOS CORRENTES	PASSIVOS CORRENTES
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido, no decurso do ciclo operacional da entidade. ▪ Detido essencialmente para ser negociado. ▪ Espera-se que seja realizado num período até 12 meses após a data do balanço³. ▪ For caixa ou equivalente de caixa, a menos que lhe seja limitada a troca ou uso para liquidar um passivo durante pelo menos 12 meses após a data do Balanço. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Espera-se que seja liquidado no decurso do ciclo operacional da entidade ▪ Detido essencialmente para ser negociado ▪ Espera-se que seja liquidado num período até 12 meses após a data do Balanço ▪ A entidade não tenha um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos 12 meses após a data do Balanço
ACTIVOS NÃO CORRENTES	PASSIVOS NÃO CORRENTES
Todos os outros activos são classificados como não correntes	Todos os outros passivos são classificados como não correntes

Deste modo, a NCRF 1 apresenta uma definição residual de activos não correntes, ou seja, os activos classificam-se como não correntes quando não satisfizerem os critérios previstos nas alíneas a), b) c) e d) do § 14.

Essencialmente é usado o termo “não corrente” para incluir os AFT, os activos intangíveis e os activos financeiros cuja natureza seja de longo prazo (§ 15).

³ Note-se que os activos correntes incluem activos (tais como inventários e dívidas a receber comerciais) que são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal mesmo quando não se espere que sejam realizados num período até 12 meses após a data do Balanço.

Grosso modo, podemos dizer que o activo não corrente corresponde ao activo fixo ou imobilizado estabelecido no POC, isto é, à classe 4 - "Investimentos"⁴ (cujo quadro comparativo se apresenta abaixo), se bem que o SNC seja mais abrangente ao contemplar no activo não corrente algumas rubricas pertencentes a outras classes (veja-se, por exemplo, as contas 26 - "Accionistas/Sócios", 2741 - "Activos por impostos diferidos" e 37 - "Activos biológicos").

De acordo com as notas de enquadramento do SNC, a classe 4 inclui "os bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinem a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da entidade, quer da sua propriedade, quer estejam em regime de locação financeira (...)." Correspondem, por isso, a **activos não correntes**, esperando-se a sua permanência na entidade por um período superior a 12 meses.

Quadro 2. Classe 4 - POC vs SNC

Classe 4 - Imobilizações (POC)		Classe 4 - Investimentos (SNC)	
41	Investimentos financeiros	41	Investimentos financeiros
		42	Propriedades de investimento
42	Imobilizações corpóreas	43	Activos fixos tangíveis
43	Imobilizações incorpóreas	44	Activos intangíveis
44	Imobilizações em curso	45	Investimentos em curso
		46	Activos não correntes detidos para venda
48	Amortizações acumuladas		

Como podemos observar, algumas contas da Classe 4 representam uma novidade do SNC. Assim, o SNC distingue claramente os investimentos financeiros propriamente ditos (na conta 41) respeitando, essencialmente, a investimentos em partes de capital, destinando a conta 42 para as propriedades de investimento, isto é, para investimentos em propriedades (como terrenos ou edifícios) das quais uma empresa pretenda obter rendimentos (questão que era tratada pelo POC na conta 414 - "Investimentos em imóveis").

Outra novidade do SNC está relacionada com a conta 46 - "Activos não correntes detidos para venda". Assim, quando uma entidade associe a um activo não corrente a intenção de o vender, deve reclassificá-lo como detido para venda, usando para tal a conta 46.

Cabe ainda destacar que, contrariamente ao preconizado no POC, deixa de existir uma conta específica para o reconhecimento das amortizações acumuladas (conta 48). Conforme será abordado nos pontos seguintes, passa a existir uma subconta específica em cada tipo de investimentos para o reconhecimento das depreciações acumuladas.

⁴ O POC atribui à classe 4 a designação de Imobilizações.

1.3. Apresentação dos activos não correntes nas demonstrações financeiras

A NCRF 1 (§ 10) refere que na face do Balanço devem apresentar-se, de forma separada, os activos correntes e não correntes, bem como os passivos correntes e não correntes.

Para o efeito será publicado através de Portaria o modelo de Balanço com indicação da informação mínima a apresentar na face do Balanço.

Apresenta-se, de seguida, a forma como são apresentados os elementos do activo não corrente no modelo de Balanço constante do projecto do SNC que deve ser utilizados pelas entidades que apliquem as NCRF, bem como no modelo reduzido de Balanço que pode ser utilizado pelas entidades que optem por utilizar a NCFR-PE.

MODELO DE BALANÇO (entidades que apliquem as NCRF)

Entidade:

BALANÇO (INDIVIDUAL ou CONSOLIDADO) EM X DE YYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31 DEZ N	31 DEZ N-1
ACTIVO			
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis			
Propriedades de investimento			
Trespasse (goodwill)			
Activos intangíveis			
Activos biológicos			
Participações financeiras - método da equivalência patrimonial			
Participações financeiras - outros métodos			
Accionistas/sócios			
Outros activos financeiros			
Activos por impostos diferidos			
Activos não correntes detidos para venda			
Activo corrente			
Inventários			
Activos biológicos			
Clientes			
Adiantamentos a fornecedores			
Estado e outros entes públicos			
Accionistas/sócios			
Outras contas a receber			
Diferimentos			
Activos financeiros detidos para negociação			
Outros activos financeiros			
Caixa e depósitos bancários			
Total do activo			
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
Capital próprio			
Capital realizado			
Acções (quotas) próprias			
Prestações suplementares e outros instrumentos de capital próprio			
Prémios de emissão			
Reservas legais			
Outras reservas			
Excedentes de revalorização			
Ajustamentos em activos financeiros			
Outras variações no capital próprio			
Resultados transitados			
Resultado líquido do período			
Interesses minoritários			
Total do capital próprio			
Passivo			
Passivo não corrente			
Provisões			
Financiamentos obtidos			
Responsabilidades por benefícios pós-emprego			
Passivos por impostos diferidos			
Outras contas a pagar			
Passivo corrente			
Fornecedores			
Adiantamentos de clientes			
Estado e outros entes públicos			
Accionistas/sócios			
Financiamentos obtidos			
Outras contas a pagar			
Passivos financeiros detidos para negociação			
Outros passivos financeiros			
Diferimentos			
Total do passivo			
Total do capital próprio e do 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 REDUZIDO DE BALANÇO (entidades que apliquem a NCRF-PE)

Entidade:

BALANÇO EM X DE YYYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31 DEZ N	31 DEZ N-1
ACTIVO			
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis			
Propriedades de investimento			
Activos intangíveis			
Activos biológicos			
Investimentos financeiros			
Accionistas/sócios			
Outros activos financeiros			
Activo corrente			
Inventários			
Activos biológicos			
Clientes			
Adiantamentos a fornecedores			
Estado e outros entes públicos			
Accionistas/sócios			
Outras contas a receber			
Diferimentos			
Outros activos financeiros			
Caixa e depósitos bancários			
Total do activo			
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
Capital próprio			
Capital realizado			
Acções (quotas) próprias			
Prestações suplementares e outros instrumentos de capital próprio			
Prémios de emissão			
Reservas legais			
Outras reservas			
Excedentes de revalorização			
Outras variações no capital próprio			
Resultados transitados			
Resultado líquido do período			
Interesses minoritários			
Total do capital próprio			
Passivo			
Passivo não corrente			
Provisões			
Financiamentos obtidos			
Outras contas a pagar			
Passivo corrente			
Fornecedores			
Adiantamentos de clientes			
Estado e outros entes públicos			
Accionistas/sócios			
Financiamentos obtidos			
Outras contas a pagar			
Outros passivos financeiros			
Diferimentos			
Total do passivo			
Total do capital próprio e do passivo			

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

Centrando-nos no activo, ainda que se mantenham as regras de seriação previstas pelo POC, isto é, o grau crescente de liquidez (do menos para o mais líquido), no modelo de Balanço proposto pelo SNC, os activos deixam de ser divididos em “curto prazo” e “médio e longo prazo” e passam a ser separados por “correntes” (ou circulantes) e “não correntes” (ou fixos), tendo em conta a natureza da actividade da empresa e o prazo de permanência na empresa (curto prazo ou médio e longo prazo, respectivamente) (Guimarães, 2008).

De referir ainda que os activos não correntes evidenciam-se, de forma separada, no Balanço pelo seu valor líquido, ou seja, tendo em consideração já as depreciações/amortizações acumuladas e as perdas por imparidade acumuladas⁵⁵. Note-se que o modelo de Balanço previsto no POC apresenta, no activo, uma segunda coluna destinada às amortizações e aos ajustamentos. Em nossa opinião, a solução adoptada pelo SNC traduzir-se-á numa perda de informação ao nível do Balanço, ainda que a mesma possa ser colmatada com informação a ser facultada no Anexo. Tal encontra-se facilitado, com a inclusão de uma coluna intitulada “Notas”, no modelo de Balanço proposto pelo SNC, com vista à remissão para os desenvolvimentos do Anexo.

De seguida, apresenta-se a matriz de correspondência entre as rubricas de activo não corrente apresentadas no Balanço e as NCRF.

BALANÇO	NCRF																											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
ACTIVO																												
Activo não corrente																												
Activos fixos tangíveis	X		X	X			X		X	X		X				X						X						
Propriedades de investimento	X		X	X					X		X																	
Trespasse (goodwill)	X		X	X		X					X																	
Activos intangíveis	X		X	X		X										X										X		
Activos biológicos	X		X	X													X											
Participações financeiras - método da equivalência patrimonial	X		X	X									X	X	X													
Participações financeiras - outros métodos	X		X	X									X	X	X													X
Accionistas/sócios	X		X	X																								
Outros activos financeiros	X		X	X																								X
Activos por impostos diferidos	X		X	X																						X		
Activos não correntes detidos para venda	X		X	X				X																				

Fonte: Cipriano (2008), adaptado

⁵⁵ Conceitos a abordar nos pontos 2.5. e 2.6., respectivamente.

2. RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DOS ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS

2.1. Definição e conteúdo de activos fixos tangíveis

A NCRF 7 - "Activos fixos tangíveis" é a norma prevista pelo SNC para o tratamento contabilístico dos AFT, aplicando-se na contabilização dos mesmos, excepto quando outra norma exija ou permita um tratamento contabilístico diferente (§§ 1 e 2)⁶. Esta norma tem origem na Norma Internacional de Contabilidade (NIC) 16.

À luz da NCRF 7, os AFT são definidos como " itens tangíveis que:

- a) sejam detidos por uma empresa para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e
- b) se espera que sejam usados durante mais do que um período" (§ 6, NCRF 7).

Podemos assim, dizer que a definição de AFT preenche o conceito genérico de activo e, especificamente, o conceito de activo não corrente.

Tal como consta do quadro 2, os AFT correspondem à nova designação das imobilizações corpóreas estabelecidas no POC. A esta conta passa a ser atribuído o código 43 - "Activos fixos tangíveis", passando a contemplar as seguintes subcontas:

Quadro 3. Código de contas: Activos fixos tangíveis - POC vs SNC

Conta 42 - Imobilizações corpóreas (POC)		Conta 43 - Activos fixos tangíveis (SNC)	
421	Terrenos e recursos naturais	431	Terrenos e recursos naturais
422	Edifícios e outras construções	432	Edifícios e outras construções
423	Equipamento básico	433	Equipamento básico
424	Equipamento de transporte	434	Equipamento de transporte
425	Ferramentas e utensílios		
426	Equipamento administrativo	435	Equipamento administrativo
427	Taras e vasilhame		
		436	Equipamentos biológicos
429	Outras imobilizações corpóreas	437	Outros activos fixos tangíveis
		438	Depreciações acumuladas
		439	Perdas por imparidade acumuladas

⁶ De acordo com o § 3 da NCRF 7, esta norma não se aplica a:

- a) Activos fixos tangíveis classificados como detidos para venda de acordo com a NCRF 8 - "Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas";
- b) Activos biológicos relacionados com a actividade agrícola, de acordo com a NCRF 17 - "Agricultura";
- c) Activos relacionados com a exploração e avaliação de recursos minerais de acordo com a NCRF 16 - "Exploração e Avaliação de Recursos Minerais"; ou
- d) Direitos sobre minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos similares.

Como podemos observar, ainda que haja bastantes semelhanças entre o POC e o SNC, no que respeita às subcontas de AFT, salienta-se uma diferença no que respeita às depreciações deste tipo de activo⁷: contrariamente ao POC, onde as amortizações acumuladas eram evidenciadas numa conta própria para o efeito (conta 48 - "Amortizações acumuladas"), à luz do SNC passa a existir uma subconta para as depreciações acumuladas.

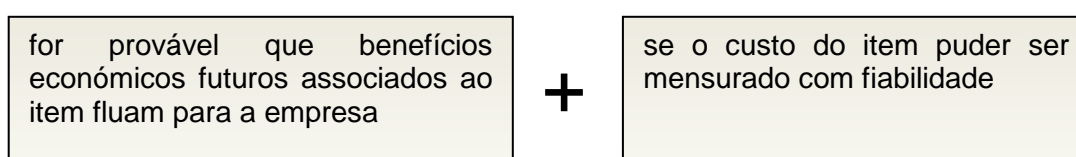
O SNC prevê também uma subconta relativa aos equipamentos biológicos (conta 436), relativamente à qual o POC era omissivo, que respeita a “animais e plantas vivas que reúnam os requisitos de reconhecimento como investimento e não se enquadrem na actividade agrícola (Notas de enquadramento, SNC).

O SNC apresenta como grande novidade o tratamento contabilístico da imparidade dos AFT, apresentando uma subconta para evidenciar as perdas por imparidade acumuladas (conta 439).

2.2. Reconhecimento

De acordo com a EC (§ 80), o reconhecimento é o processo pelo qual um elemento é incorporado numa demonstração financeira, seja o Balanço ou a DR, desde que esse satisfaça os dois requisitos seguintes: o seu conceito e os critérios de reconhecimento, previstos no § 81 da EC.

Deste modo, sustentada na EC, a NCRF 7 (§ 7) estabelece que um item⁸ de AFT, que satisfaça a definição de activo, deve ser reconhecido pelo seu custo se, e apenas se, cumprir os seguintes critérios de reconhecimento:



A aplicação do critério de reconhecimento dos AFT deve ser efectuada no momento em que os custos com os AFT são incorridos. Esses custos incluem custos iniciais e custos subsequentes.

⁷ Note-se que o SNC distingue os conceitos de depreciação e amortização, aplicando-se o primeiro aos activos fixos tangíveis e o último aos activos intangíveis.

⁸ A NCRF 7 não prescreve aquilo que constitui um item de activo fixo tangível. Pode, pois, ser apropriado a agregação de itens individualmente insignificante (tais como ferramentas) e aplicar os critérios de reconhecimento ao valor agregado. Neste contexto, é necessário exercer juízos de valor.

Custos iniciais

Os AFT devem ser reconhecidos pelos custos inicialmente incorridos para adquirir ou construir um item do AFT.

No caso do AFT ser adquirido por razões de segurança ou ambientais, ainda que esse activo possa não contribuir directamente para o aumento de futuros benefícios económicos, pode ser necessário para esses benefícios derivem de outros activos. Deste modo, o AFT deve reconhecer-se como activo porque permite a uma entidade obter futuros benefícios económicos dos activos relacionados para além dos que teria obtido se não tivesse adquirido esse activo (§ 12, NCRF 7).

Exemplo

“Uma indústria pode instalar novos processos químicos de manuseamento a fim de cumprir exigências ambientais para a produção e armazenamento de químicos perigosos. Os melhoramentos nas instalações relacionados são reconhecidos como um activo porque, sem eles, a entidade não está em condições de fabricar e vender tais produtos químicos (..)”(§ 12, NCRF 7).

Custos subsequentes

Há determinados custos incorridos posteriormente à data de aquisição/construção, e que visam adicionar ou substituir parte de um AFT, ou dar assistência ao mesmo. Assim:

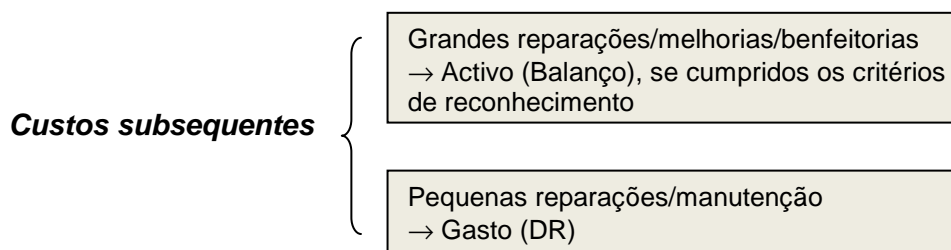
- o custo ou valor de uma substituição/adição deve ser reconhecido na quantia escriturada desse AFT, no momento em que esse custo for incorrido e se cumpridos os critérios de reconhecimento atrás mencionados (§ 14, NCRF 7).

Exemplos de custos subsequentes que resultam em benefícios económicos futuros (Farinha, 2007)

- A modificação de um item de uma instalação para prolongar a sua vida útil, incluindo um aumento de capacidade;
 - Actualização de parte(s) de uma máquina para se conseguir uma melhoria significativa na qualidade da produção;
 - Adopção de novos processos produtivos que permitam uma redução substancial em custos operacionais anteriormente avaliados
- os custos de assistência (ou de substituição de pequenas peças) não deve ser reconhecido na quantia escriturada do AFT. Pelo contrário, deve ser reconhecido nos resultados (como gasto do período). Estes dispêndios são, regra geral, descritos como tratando-se de “reparações e manutenção” de um item do AFT (§ 13, NCRF 7). Para o reconhecimento de tais gastos o SNC prevê, no seu quadro de contas, a conta 62 - "Fornecimentos e serviços externos" / 622 - "Serviços especializados" / 6226 - "Conservação e reparação”.

Exemplo

Os custos com a substituição de peças para aumentar a capacidade produtiva de uma máquina devem ser capitalizados, isto é, reconhecidos como activo (no Balanço). Os dispêndios com a assistência diária e manutenção dessa máquina devem ser reconhecidos como gastos (na DR).



À semelhança do previsto no POC, no SNC mantém-se a possibilidade de considerar no activo, por uma quantidade e quantia fixa, itens imobilizados que, no seu conjunto, satisfaçam simultaneamente as seguintes condições (§ 11, NCRF 7): sejam renovados frequentemente; representem, bem a bem, uma quantia imaterial para a entidade; tenham uma vida útil não superior a 3 anos.

2.3. Mensuração no reconhecimento

De acordo com a EC do SNC, mensuração é “o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no Balanço e na Demonstração dos resultados” (§ 97 da EC). Para que este processo se concretize é necessário seleccionar de entre as bases de mensuração estabelecidas no § 98 da EC. Cingindo-nos aos activos, podemos ter as seguintes bases de mensuração:

Bases de mensuração de activos

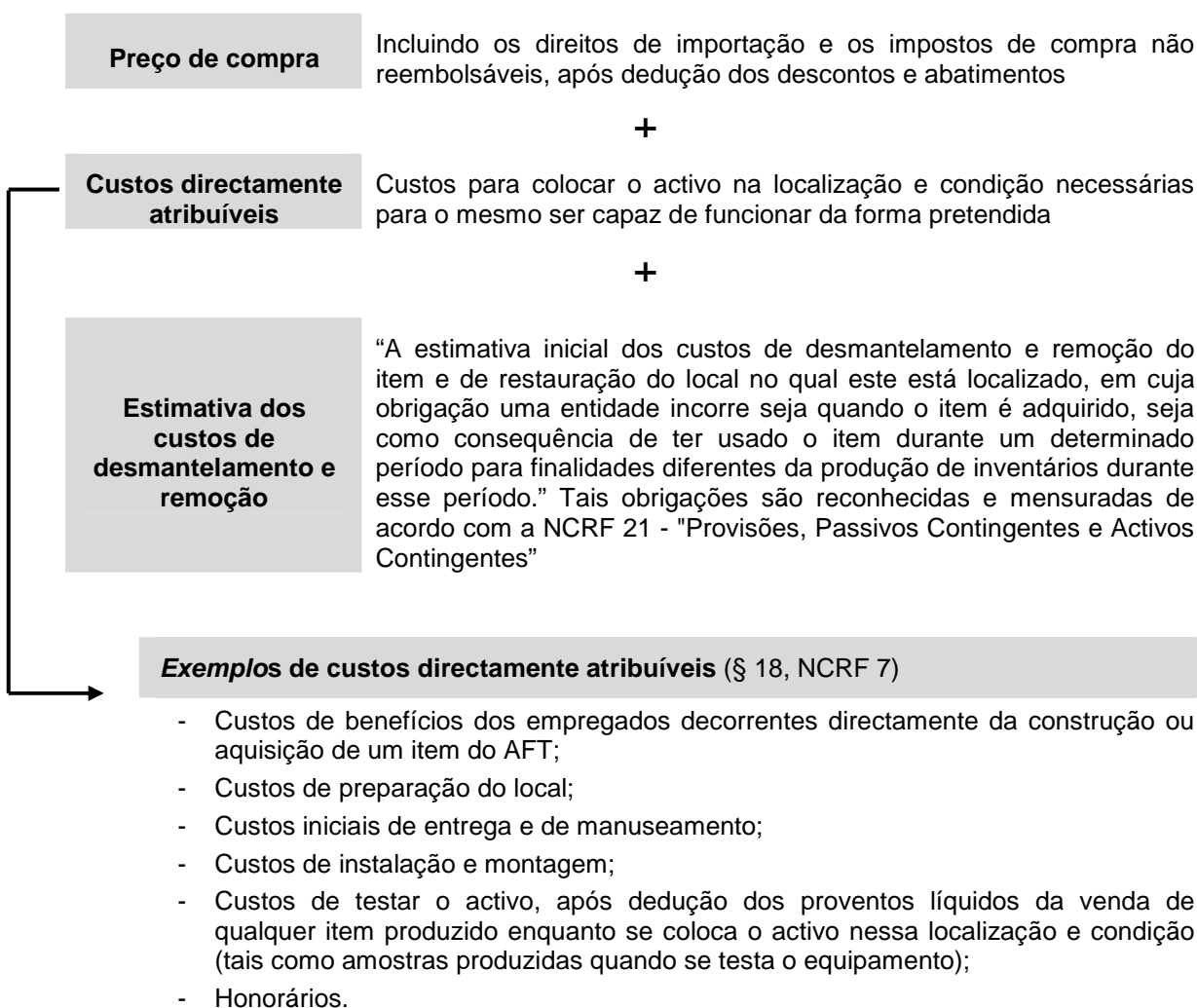
Custo histórico	É a quantia de caixa, ou equivalentes de caixa paga ou pelo justo valor da retribuição dada para adquirir os activos no momento da sua aquisição.
Custo corrente	É a quantia de caixa ou equivalentes de caixa que teria de ser paga se o activo ou um activo equivalente fosse correntemente adquirido.
Valor realizável (de liquidação)	É a quantia de caixa, ou de equivalentes de caixa, que possa ser correntemente obtida ao vender o activo numa alienação ordenada.
Valor presente	É o valor presente descontado dos futuros influxos líquidos de caixa que se espera que o item de activo gere no decurso normal dos negócios.
Justo valor	É quantia pela qual um activo pode ser trocado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas

Não obstante o vasto leque de bases de mensuração, a base geralmente adoptada pelas entidades ao preparar as suas demonstrações financeira é o **custo histórico**, podendo no entanto, o mesmo ser combinado com outras bases de mensuração (§ 99 da EC).

Relativamente aos AFT, estabelece a NCRF 7 (§ 16) que “um item do activo fixo tangível que seja classificado para reconhecimento como um activo deve ser mensurado pelo seu custo” (estando aqui implícito quer o custo de aquisição quer o de produção), ou seja, é exigida a mensuração dos AFT pelo respectivo custo na data em que seja reconhecido como activo.

2.3.1. Elementos do custo

Os elementos do custo de um activo estão especificados nos §§ 17 a 23 da NCRF 7. Deste modo, o **custo de um item do AFT** compreende (§ 17, NCRF 7):



Exemplo (Borges *et al.*, 2007, adaptado)

A sociedade X, S.A., adquiriu a crédito uma máquina industrial, que funciona a energia nuclear, por um valor de 1.000.000,00 €, com um desconto comercial de 5%. Os custos de transporte e instalação ascendem a 10.000,00 €;

No final da vida útil da máquina ao abrigo da legislação ambiental será necessário proceder ao seu desmantelamento, cujo valor estimado actualizado é de 100.000,00 €.

O preço de custo da máquina será de 1.012.500,00 € (1.000.000,00 € * 95% + 10.000,00 € + 100.000,00 €). A contrapartida do dispêndio estimado para a operação de desmantelamento deve ser reconhecida como uma provisão.

A NCRF 7 vai mais longe, ao apresentar exemplos de custos que não são custos de um item do AFT (§ 20), bem como exemplos de custos que não são incluídos na quantia escriturada de um item de AFT, e que são incorridos na utilização ou reinstalação desse item (§ 21).

Exemplos de custos não são custos de um AFT (§ 20, NCRF 7)	Exemplos de custos incorridos na utilização ou reinstalação de um AFT e que não são incluídos na sua quantia escriturada (§ 21, NCRF 7)
<ul style="list-style-type: none"> - Custos de abertura de novas instalações; - Custos de introdução de um novo produto/serviço (incluindo custos de publicidade ou actividades promocionais); - Custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal); - Custos administrativos e outros custos gerais. 	<ul style="list-style-type: none"> - Custos incorridos quando um item capaz de entrar em funcionamento ainda não tenha sido colocado em uso, ou esteja a ser usado a uma capacidade inferior à total; - Perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas quando aumenta a exigência da produção do item; - Custos de realocação ou reorganização de parte ou todas as operações de uma entidade.

Tratando-se de AFT **construídos pela própria entidade**, na determinação do seu custo aplicar-se-ão os mesmos princípios usados para um activo adquirido (§ 21).

- ✓ Nota 1: Segundo a NCRF 7 (§ 23) se uma entidade produzir activos idênticos para venda no decurso da sua actividade operacional, o custo do AFT é, regra geral, o mesmo que o custo do activo construído para venda (obtido segundo o disposto na NCRF 18 - "Inventários").
- ✓ Nota 2: A NCRF 7 (§ 23) remete para a NCRF 10 - "Custos de Empréstimos Obtidos", que estabelece critérios para o reconhecimento de juros como componente da quantia escriturada do AFT construído pela própria entidade. Idêntico critério estava já previsto no POC (ponto 5.4.5. do Capítulo 5 do POC), que considera que os custos de financiamento podem ser imputados à compra e produção, desde que relacionados com imobilizações em curso, e apenas durante o período que estiverem em curso.

Capitalização de juros

- Quando um activo leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o uso pretendido, e é contraído um empréstimo directamente atribuível à aquisição, construção ou produção desse activo, os custos de empréstimos obtidos (juros) podem ser capitalizados como parte do custo desse activo, quando seja provável que deles resultarão benefícios económicos futuros para a entidade e tais custos possam mensurar-se com fiabilidade (§ 8 a 15, NCRF 10).
- a capitalização dos custos de empréstimos cessa quando estiverem concluídas as actividades necessárias para preparar o activo para o uso pretendido (§ 22, NCRF 10).

De referir, ainda, que durante a construção do AFT (seja construção por terceiros, seja pela própria entidade), podem desenvolver-se operações relacionadas com esse item, mas que não necessárias para a sua localização e colocação em funcionamento. Os rendimentos e gastos relacionados com tais operações devem reconhecer-se nos resultados, e não afectar o custo do item do AFT que está a ser construído (§ 22, NCRF 7).

Exemplo

Os rendimentos provenientes do uso, como parque de estacionamento, de um local de construção de um item do AFT, até a construção ter início, devem reconhecer-se nos resultados (§ 22, NCRF 7).

No que respeita à mensuração do custo de um AFT adquirido a título gratuito (por doação) a NCRF 7 é omissa. Todavia, entendemos que pode manter-se o critério do justo valor preconizado na Directriz Contabilística (DC) n.º 2 - "Contabilização pelo donatário de activos transmitidos a título gratuito". Segundo esta DC, as doações devem registar-se por contrapartida em Reservas. Tendo em conta o plano de contas do SNC entendemos que pode manter-se o mesmo tratamento (conta 58 - Reservas).

Ainda que a NCRF 7 não se refira aos AFT adquiridos numa concentração de actividades empresariais, dispõe a NCRF 14 - "Concentrações de Actividades Empresariais", que se um AFT for adquirido numa concentração de actividades empresariais, o custo desse activo é o seu justo valor à data da aquisição.

Face ao exposto, o reconhecimento inicial de um AFT por aquisição, a título oneroso ou gratuito, ou por construção própria, faz-se mediante os seguintes registos contabilísticos:

✓ PELA AQUISIÇÃO (A TÍTULO ONEROSO)

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pela aquisição (a título oneroso)	43x	11 ou 12 ou 2711	Custo de aquisição

✓ **SE O AFT É CONSTRUÍDO PELA PRÓPRIA ENTIDADE**

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pela construção pela própria entidade	43x	741	Custo de produção

Note-se que enquanto o item do AFT estiver em curso, deverá usar-se a conta 45 - "Investimentos em curso" / 452 - "Activos fixos tangíveis em curso". Aquando da conclusão da construção desse item, em condições aptas para entrar em funcionamento, deve proceder à transferência do valor do saldo dessa conta para a respectiva subconta do AFT (conta 43).

✓ **PELA AQUISIÇÃO (A TÍTULO GRATUITO): DOAÇÃO**

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pela aquisição (a título gratuito)	43x	58X	Justo valor

✓ **PELOS CUSTOS SUBSEQUENTES**

▪ **Se reconhecidos como activo (grandes reparações/substituições)**

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pelos custos subsequentes (grandes reparações/benfeitorias)	43x	11 ou 12 ou 2711	Custo

▪ **Se reconhecidos como gasto (despesas de assistência)**

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pelos custos subsequentes (despesas conservação/reparação)	6226	11 ou 12 ou 278 ou 221	Custo

NOTA: Tratando-se da aquisição de bens/serviços que confirmam direito a dedução do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) suportado, há que considerar a débito a conta 2432 - "Estado e outros entes públicos - IVA - Dedutível".

2.3.2. Mensuração do custo

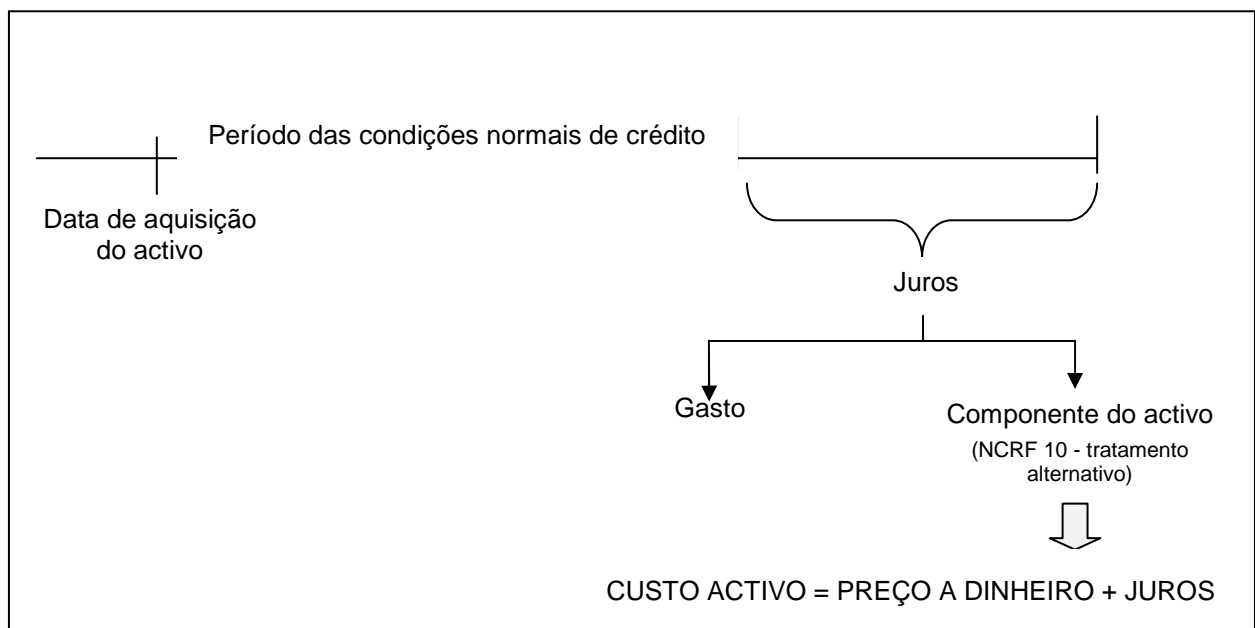
De acordo com a NCRF 7 (§ 24), o custo de um item do AFT é equivalente ao preço a dinheiro à data do seu reconhecimento.

$$\text{CUSTO DO ACTIVO} = \text{PREÇO A DINHEIRO}$$

Aquisição a crédito

- Se o pagamento for diferido para além das condições normais de crédito, a diferença entre o pagamento total e o equivalente ao preço a dinheiro é reconhecida como juro (gasto do período) durante o período do crédito.
- No entanto, de acordo com o tratamento alternativo da NCRF 10, esses juros podem ser reconhecido na quantia escriturada do item. Ou seja, nas circunstâncias atrás referidas é permitida que os juros não sejam reconhecidos como gasto, mas capitalizados (reconhecidos como activo), acrescentando ao custo do item do AFT.

$$\text{CUSTO DO ACTIVO} = \text{PREÇO A DINHEIRO} + \text{JUROS}$$



Fonte: Farinha (2007), adaptado

Note-se que no caso de serem efectuadas entregas por conta de investimentos (isto é, adiantamentos), designadamente, adiantamentos relativos à aquisição/construção de activos tangíveis, o SNC, nas notas de enquadramento ao código de contas, preconiza o

seu registo em contas distintas consoante se trate de adiantamentos cujo preço esteja previamente fixado ou não. Deste modo:

▪ **Adiantamento com preço previamente fixado**

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pelo adiantamento	454	11 ou 12	Valor da entrega

▪ **Adiantamento sem preço previamente fixado**

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pelo adiantamento	2713	11 ou 12	Valor da entrega

Pela recepção da factura, estas verbas devem ser transferidas para a conta 2711 - "Fornecedores de investimentos - Contas gerais".

NOTA: Tratando-se de adiantamentos relacionados com activos tangíveis que confirmam direito a dedução do IVA, há que considerar, no momento do adiantamento, a débito a conta 2432 - "Estado e outros entes públicos - IVA - Dedutível", devendo proceder-se à sua regularização na conta 2434 - "IVA - Regularizações" aquando da recepção da factura.

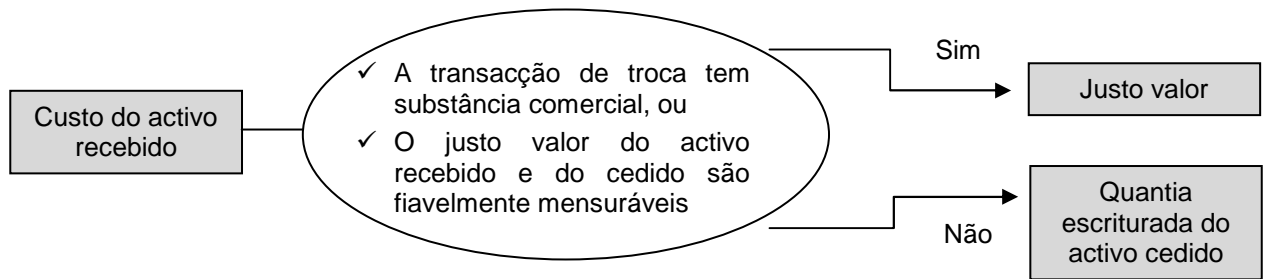
Troca de activos

De acordo com o § 25 da NCRF 7, um item do AFT pode ser adquirido por troca de um activo ou activos não monetários, ou de uma combinação de activos monetários e não monetários. O custo do activo recebido é, regra geral, mensurado pelo justo valor.

Excepcionalmente, o item recebido pode ser mensurado pela quantia escriturada do activo cedido/entregue (isto é, o seu custo menos depreciações acumuladas menos perdas por imparidade acumuladas), quando:

- A transacção da troca careça de substância comercial⁹; ou
- Não seja possível mensurar com fiabilidade o justo valor quer do activo recebido quer do activo cedido.

⁹ Segundo a NCRF 7 (§ 26) "uma entidade determina se uma transacção de troca tem substância comercial considerando a extensão em que espera que os seus futuros fluxos de caixa sejam alterados como resultado da transacção". O justo valor de um activo para o qual não existam transacções de mercado comparáveis é mensurado de modo fiável se: a) A variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não for significativa para esse activo; ou b) As probabilidades de várias estimativas dentro do intervalo puderem ser razoavelmente avaliadas e usadas ao estimar o justo valor (§ 27 da NCRF 7). Se uma entidade conseguir determinar de modo fiável o justo valor tanto do activo recebido como do activo cedido, nesse caso o justo valor do activo cedido é usado para valorar o custo do activo recebido, excepto se o justo valor do activo recebido for mais evidente.



2.4. Mensuração após o reconhecimento

A NCRF 7 (§ 30) permite que a mensuração subsequente de cada classe de AFT seja feita através:

- a) do modelo do custo, ou
- b) do modelo de revalorização.

A política contabilística adoptada quanto à mensuração após o reconhecimento (uso do modelo do custo ou do modelo de revalorização) deve ser aplicada a uma classe inteira de AFT¹⁰, garantindo assim a comparabilidade e a consistência da informação das demonstrações financeiras.

2.4.1. Modelo do custo

De acordo com este modelo, um item de AFT, após o seu reconhecimento como activo, deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (§ 31)¹¹. Estabelece-se, portanto, o custo histórico como base de mensuração.

		<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 5px; background-color: #f0f0f0;">CUSTO DO ACTIVO</div>
		(-)
		<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 5px; background-color: #f0f0f0;">DEPRECIÇÕES ACUMULADAS</div>
		(-)
		<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 5px; background-color: #f0f0f0;">PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS</div>
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; background-color: #f0f0f0;">QUANTIA ESCRITURADA DO ACTIVO</div>	=	

¹⁰ “A classe do activo fixo tangível é um agrupamento de activos de natureza semelhante e uso semelhantes nas operações de uma entidade” (§ 38, NCRF 7) (por exemplo: terrenos, maquinaria, equipamento de escritório, etc.)

¹¹ Para o estudo da depreciação e imparidade em activos fixos tangíveis veja-se, respectivamente, os pontos 2.5. e 2.6. deste bloco formativo.

2.4.2. Modelo de revalorização

De acordo com este modelo, um item do AFT, após o seu reconhecimento como activo, 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 (§ 32).

$$\begin{array}{rcc}
 & & \text{JUSTO VALOR} \\
 & & \text{(à data da revalorização)} \\
 & & (-) \\
 & & \text{DEPRECIÇÕES ACUMULADAS} \\
 & & \text{SUBSEQUENTES} \\
 & & (-) \\
 & & \text{PERDAS POR IMPARIDADE} \\
 & & \text{ACUMULADAS SUBSEQUENTES} \\
 \hline
 \text{QUANTIA ESCRITURADA} & = & \\
 \text{DO ACTIVO} & & \\
 \text{REVALORIZADO} & &
 \end{array}$$

Contrariamente ao preconizado na DC n.º 16 - “Reavaliação de activos imobilizados tangíveis”, onde estão previstos dois modelos de reavaliação (um com base na variação do poder aquisitivo da moeda e outro com base no justo valor), a NCRF 7 apenas faz alusão à revalorização de AFT tendo por base o justo valor. Curiosamente, o quadro de contas proposto continua a prever a conta 56 - “Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis” / 561 - “Reavaliações decorrentes de diplomas legais”.

Provavelmente, terá sido intenção do legislador contemplar eventuais reavaliações legais que venham a ser permitidas e regulamentadas por diploma legal (DL)¹². Este tipo de reavaliações tem por base a variação do poder aquisitivo da moeda e consistem na alteração dos valores escriturados pela aplicação de factores de ajustamento monetário (ou coeficientes de correcção monetária), transformando os custos históricos, em moeda nominal, em custos históricos expressos em moeda constante (Silva *et al.*, 2006).

Dada a importância e complexidade do modelo de revalorização dos activos fixos tangíveis, justifica-se a sua análise detalhada, a realizar no ponto 2.7., tornando-se, pois, mais clara, esta matéria após apresentação dos conceitos, e tratamento contabilístico, de depreciação e imparidade de AFT.

¹² Ao longo dos anos foram publicados vários diplomas legais que permitiam às empresas a reavaliação do imobilizado, com benefícios fiscais daí decorrentes. No entanto, decorreram já mais de 10 anos desde a publicação do último diploma, o DL n.º 31/98, de 11 de Fevereiro, que reportava a reavaliação do imobilizado tangível a 31 de Dezembro de 1997. Era previsível que em 2002 fosse publicado novo diploma que permitisse as reavaliações de âmbito fiscal com referência a 31 de Dezembro de 2002, o que não veio a concretizar-se (Guimarães, 2002).

2.5. Depreciação

Definições

O SNC apresenta uma distinção entre os conceitos amortização e depreciação, sendo que o primeiro aplica-se aos activos intangíveis e o segundo aos AFT.

Deste modo, **depreciação** entende-se que “...é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil.” (§ 6, NCRF 7).

A **quantia depreciável** de um AFT deve, pois, ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil, sendo a quantia depreciável determinada após dedução do seu valor residual (NCRF 7: § 51 e 54).

$$\text{Quantia depreciável} = \text{Custo do activo} - \text{Valor residual}$$

O **valor residual** de um activo corresponde à quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela sua alienação (após deduzidos eventuais custos de alienação), se o activo estivesse nas condições esperadas no final da sua vida útil (§ 6, NCRF 7). Na maioria dos casos, o valor residual apresenta um valor insignificante.

Os itens do AFT têm, normalmente, uma vida útil limitada, por isso devem ser depreciados em função da sua utilização. Neste sentido, a **vida útil** é definida como “o período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso, ou o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do activo” (§ 7, NCRF 7).

A vida útil é definida em termos da utilidade esperada do activo, pelo que pode ser mais curta do que a sua vida económica. A estimativa de vida útil é uma questão de juízo de valor (§ 58, NCRF 7).

Factores a considerar na determinação da vida útil de um activo (§ 57, NCRF 7)

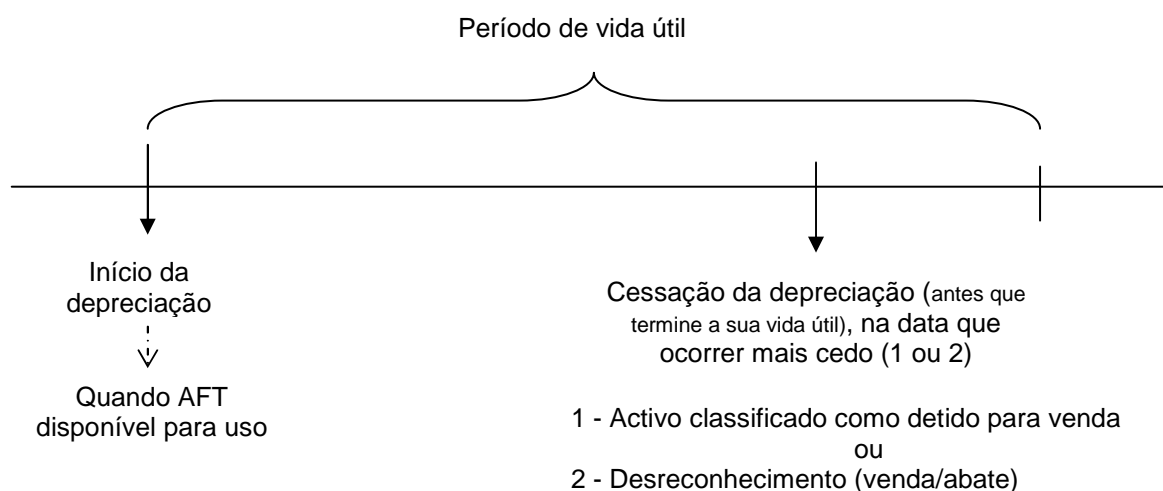
- Uso esperado do activo, que é avaliado por referência à capacidade ou produção física esperadas do activo;
- Desgaste normal esperado, que depende, por exemplo, do número de turnos durante os quais o activo será usado e do programa de reparação e manutenção do activo, inclusive enquanto o activo permaneça ocioso;
- Obsolescência técnica ou comercial, decorrente de alterações ou melhoramentos no processo produtivo, ou de uma alterações de mercado ao nível da procura para o serviço/produto derivado do activo;
- Limites legais ou semelhantes no uso do activo, tais como as datas de extinção de locações com ele relacionadas.

De acordo com a NCRF 7 (§ 52), quer o valor residual, quer a vida útil de um activo devem estar sujeitos a uma revisão periódica (pelo menos no final de cada período financeiro). No entanto, e conforme dispõe a NCRF 4 - "Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros", a alteração da vida útil estimada afecta o gasto de depreciação do período corrente e de cada um dos períodos futuros durante a vida útil remanescente do activo. O efeito da alteração na estimativa relacionada com o período corrente e futuros deve ser reconhecido nos resultados desses períodos, não devendo ser feitas as correcções em capitais próprios (§ 33, NCRF 4).

Na sequência da revisão do valor residual de um activo, o seu aumento pode ir até uma quantia igual ou superior à quantia escriturada do activo. Nesse caso, o gasto da depreciação é zero, a menos que, e até que, o seu valor residual diminua posteriormente para uma quantia inferior à quantia escriturada do activo. A depreciação é reconhecida mesmo se o justo valor do activo exceder a sua quantia escriturada, desde que o valor residual do activo não exceda a sua quantia escriturada (§§ 53 e 55, NCRF 7).

A depreciação inicia-se no momento em que o activo está disponível para uso (isto é, quando estiver no local e condição necessária para entrar em funcionamento) e irá ser reconhecida em cada exercício durante o período de vida útil (note-se, no entanto, que segundo os métodos de depreciação pelo uso, enquanto não houver produção o gasto de depreciação deve ser zero).

A depreciação cessa na data que ocorrer mais cedo: entre a data que o activo for classificado como detido para venda (de acordo com a NCRF 8) e na data em que o activo for desreconhecido (pela venda ou abate). Mesmo que o activo se torne ocioso ou for retirado do uso, a sua depreciação não cessa, a não ser que o activo já esteja totalmente depreciado (§ 56, NCRF 7).



De referir ainda, que os terrenos, tendo estes uma vida útil ilimitada, não são, regra geral, sujeitos a depreciação, pelo que os terrenos e as construções devem ser contabilizados separadamente, mesmo quando adquiridos em conjunto. Um aumento no valor de um terreno no qual um edifício esteja implantado não afecta a determinação da quantia depreciável do edifício (§ 59).

Note-se que se o custo de um terreno contemplar custos de desmantelamento, remoção e restauração do local, essa parte do custo do terreno deve estar sujeita a depreciação durante o período de benefícios obtidos ao incorrer nesses custos (§ 60).

Sempre que um elemento do AFT seja composto por itens cujo custo e vida útil seja significativamente diferente, estes devem ser registados separadamente e depreciados de acordo com a vida útil de cada componente (§ 44 a 48).

Métodos de depreciação

A NCRF 7 (§ 63) prevê 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 remanescente e o método das unidades de produção.

a) Método da linha recta

A depreciação pelo método da linha recta resulta de um débito constante durante a vida útil do activo se o seu valor residual não se alterar.

$$\text{Depreciação}_{\text{período}} = \frac{\text{Quantia depreciável}}{\text{Vida útil}}$$

Exemplo

Uma máquina com um custo de 10.000,00,00 €, um valor residual de 1.000,00 € e uma vida útil estimada de 5 anos. O gasto de depreciação do período será:

Quantia depreciável/vida útil = (10.000,00 € - 1.000,00 €) : 5 anos = 1.800,00 €

Ano	Depreciação		Valor contabilístico
	Anual	Acumulada	
N	1.800	1.800	8.200
N+1	1.800	3.600	6.400
N+2	1.800	5.400	4.600
N+3	1.800	7.200	2.800
N+4	1.800	9.000	1.000

b) Método do saldo decrescente

O método do saldo decrescente resulta de um débito decrescente durante a vida útil. O gasto de depreciação do período é obtido como se segue:

- Somatório dos algarismos que compõem o número de anos de vida útil do bem. No exemplo anterior teríamos: $1+2+3+4+5 = 15$
- A depreciação do período é dada pela multiplicação da quantia depreciável do activo pela fracção em que o denominador é a soma dos algarismos e o numerador será o número de anos de vida útil remanescente, ou seja:

$$\text{Depreciação}_{\text{período}} = \frac{\text{Quantia depreciável} \times \text{n.º anos vida útil remanescente}}{\text{Soma dos dígitos}}$$

Exemplo

Usando o exemplo anterior, teríamos os seguintes gastos de depreciação:

Ano	Cálculo da depreciação	Depreciação		Valor contabilístico
		Anual	Acumulada	
N	$9.000 * 5/15$	3.000	3.000	7.000
N+1	$9.000 * 4/15$	2.400	5.400	4.600
N+2	$9.000 * 3/15$	1.800	7.200	2.800
N+3	$9.000 * 2/15$	1.200	8.400	1.600
N+4	$9.000 * 1/15$	600	9.000	1.000

c) Método das unidades de produção

O método das unidades de produção resulta num débito baseado no uso ou produção esperados. O gasto de depreciação do período é obtido como se segue:

- cálculo da depreciação por unidade de actividade prevista (km, hora, etc.), resultante da fracção entre a quantia depreciável do activo e o número de unidades de actividade previstas para o período de vida útil:

$$\text{Depreciação}_{\text{unidade}} = \frac{\text{Quantia depreciável}}{\text{n.º unidades actividade previstas p/ vida útil}}$$

- cálculo da depreciação do período, dada pela multiplicação da depreciação por unidade pelo número de unidades de actividade do respectivo período:

$$\text{Depreciação}_{\text{período}} = \text{Depreciação}_{\text{unidade}} \times \text{n.º unidades actividade do período}$$

Exemplo

Usando o exemplo anterior, e presumindo que na vida útil do bem (5 anos) se estima um uso do bem no total de 30.000 horas, que se repartem pelo número de anos de vida útil da seguinte forma: N: 9.000; N+1: 8.000; N+2: 6.000; N+3: 5.000; N+4: 2.000.

Depreciação por unidade = $\frac{\text{quantia depreciável}}{\text{n.º horas previstas}} = \frac{9.000}{30.000} = 0,30 \text{ €/hora}$

Ano	Cálculo da depreciação	Depreciação		Valor contabilístico
		Anual	Acumulada	
N	9.000 * 0,3	2.700	2.700	7.300
N+1	8.000 * 0,3	2.400	5.100	4.900
N+2	6.000 * 0,3	1.800	6.900	3.100
N+3	5.000 * 0,3	1.500	8.400	1.600
N+4	2.000 * 0,3	600	9.000	1.000

A entidade deve seleccionar o método que reflecta mais aproximadamente o modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no activo. Esse método deve ser aplicado consistentemente de período para período a menos que ocorra uma alteração no modelo esperado de consumo desses futuros benefícios económicos (§ 61 e 63, NCRF 7).

De referir ainda que o método de depreciação aplicado a um activo deve ser revisto pelo menos no final de cada ano financeiro e, se existiu alguma alteração significativa no modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no activo, o método deve ser alterado para reflectir o modelo alterado (§ 62, NCRF 7). Tal alteração deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a NCRF 4, e, como tal, reconhecida nos resultados do período que seja afectado por tal alteração (§ 31, NCRF 4).

Tratamento contabilístico

O gasto de depreciação em cada período deve ser reconhecido nos resultados, como gasto do período, preconizando o SNC a conta 642 - "Gastos de depreciação e amortização - Activos fixos tangíveis".

Tal como já referido, contrariamente ao POC, o SNC não prevê uma conta específica para evidenciar as depreciações acumuladas dos AFT. Pelo contrário, destina a subconta 438 - "Depreciações acumuladas" para esse efeito.

Deste modo, o montante da depreciação anual é reconhecido da seguinte forma:

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m.)
Pela depreciação do período	642	438	Quota de depreciação

Sugere-se que a divisão destas subcontas possa ser feita do seguinte modo:

Conta 642 - Gastos de depreciação - AFT		Conta 438 - AFT - Depreciações acumuladas	
6421	Terrenos e recursos naturais	4381	Terrenos e recursos naturais
6422	Edifícios e outras construções	4382	Edifícios e outras construções
6423	Equipamento básico	4383	Equipamento básico
6424	Equipamento de transporte	4384	Equipamento de transporte
6425	Equipamento administrativo	4385	Equipamento administrativo
6426	Equipamentos biológicos	4386	Equipamentos biológicos
6427	Outros activos fixos tangíveis	4387	Outros activos fixos tangíveis

Ao nível das demonstrações financeiras, designadamente do Balanço, os AFT passam a estar evidenciados pelo seu valor líquido (enquanto que o modelo de Balanço previsto no POC distinguia claramente, em colunas distintas, o valor bruto do activo das respectivas amortizações acumuladas). O gasto de depreciação, por sua vez, aparece, ao nível da DR, evidenciado de forma destacada.

BALANÇO

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31 DEZ N	31 DEZ N-1
ACTIVO			
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis		XXXX	
Propriedades de investimento			
Trespasse (goodwill)			
Activos intangíveis			
Activos biológicos			
Participações financeiras - método da equivalência patrimonial			
Participações financeiras - outros métodos			
Accionistas/sócios			
Outros activos financeiros			
Activos por impostos diferidos			
Activos não correntes detidos para venda			
(...)			

↓

Quantia escriturada = Custo inicial - Depreciações acumuladas - Perdas por imparidade acumuladas

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERIODOS	
		N	N-1
(...)			
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		=	=
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		-/+	-/+
Imparidade de activos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		-/+	-/+
(...)			

Em nossa opinião, o tratamento preconizado pelo SNC relativamente à depreciação de activos traduz-se numa perda de informação, ao nível do Balanço, relativa ao valor da mensuração aquando do reconhecimento inicial. Para colmatar esta desvantagem a face do Balanço deveria continuar a prever uma coluna em separado para as depreciações acumuladas.

Ainda que o gasto de depreciação de um período seja geralmente reconhecido nos resultados, a NCRF 7 (§ 50) prevê que o mesmo possa ser incluído na quantia escriturada de outro activo, apresentando, como exemplo, a depreciação de instalações e equipamento de fabrico que pode ser incluída nos custos de conversão de inventários (conforme NCRF 18).

Em nossa opinião, a redacção deste parágrafo não parece ser muito clara, levando-nos a pensar que, por exemplo, a depreciação de equipamentos afectos à produção de inventários (isto é, de existências) não deve ser reconhecida como gasto (conta 64) mas afectar a respectiva conta de inventários (classe 3). Certamente que aquele parágrafo pretendia referir-se ao facto de as depreciações de equipamentos fabris afectarem o custo de produção de um produto. Contudo, trata-se de uma imputação, associada a um processo de reclassificação de custos, a qual, salvo melhor opinião, deve ser feita através da Contabilidade de Custos e não directamente através da Contabilidade Financeira.

2.6. Imparidade

2.6.1. Definições

A NCRF 12 - “Imparidade de activos” é a norma prevista pelo SNC para abordar a temática da imparidade de alguns dos activos, norma esta que tem origem na NIC 36.

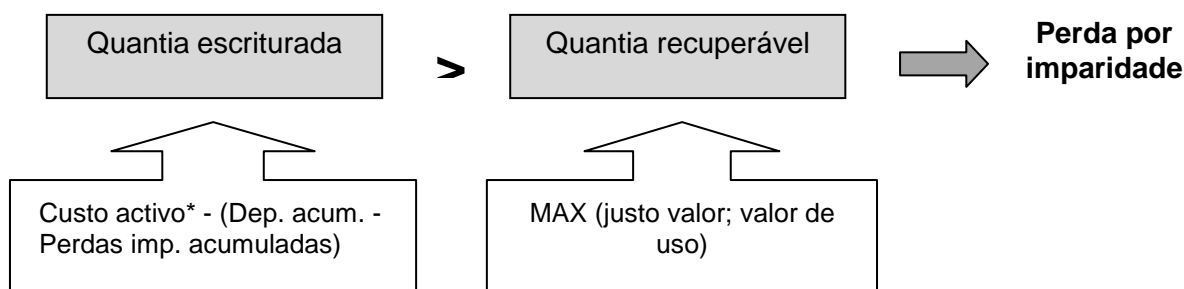
E é neste contexto que o § 64 da NCRF 7 remete para a aplicação da NCRF 12 no sentido de determinar se um item do AFT está ou não com imparidade. No entanto, se estivermos perante activos fixos tangíveis classificados como detidos para venda, devemos aplicar a NCRF 8, mesmo em relação à questão da imparidade (conforme alínea h), § 2, NCRF 12).

A NCRF 12 estabelece os procedimentos que uma entidade deve aplicar de modo a garantir que os seus activos não estejam escriturados por valor superior à quantia recuperável. Por outro lado, a norma também especifica as circunstâncias em que uma entidade deve reverter uma perda por imparidade (§ 1).

Deste modo, temos uma **perda por imparidade** quando a quantia escriturada do activo (ou valor contabilístico) excede a sua **quantia recuperável**, sendo que esta corresponde ao maior dos seguintes valores (§ 2, NCRF 12):

- **justo valor menos custos de vender** (a que podemos chamar valor realizável líquido): é valor de venda obtido numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso, menos os custos com a alienação;
- **valor de uso**: é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados que se espera que surjam do uso continuado de um activo e da sua alienação no final da sua vida útil.

Ou seja,



*Custo inicial (modelo do custo) ou quantia revalorizada, i.e., justo valor (modelo de revalorização)

2.6.2. Identificação de um activo tangível que possa estar com imparidade

Uma entidade deve avaliar, em cada data de relato, se há qualquer indicação de que um AFT (que pode ser um activo individual ou um conjunto de activos) possa estar com imparidade (§ 5, NCRF 12).

Ao avaliar se existe qualquer indicação de que um activo possa estar em imparidade, uma entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação (§ 7, NCRF 12)

- Diminuição significativa do valor de mercado de um activo (por exemplo, a recessão económica pode conduzir a que o valor de um activo diminua significativamente mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou do uso normal);
- Ocorrência, durante o período ou num futuro próximo, de alterações significativas com um efeito adverso na entidade relativas ao ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal, em que a entidade opera;
- Aumento significativo nas taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno de investimentos, o que se reflectirá na taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso de um activo (diminuindo a quantia recuperável do activo);
- A quantia escriturada dos activos líquidos da entidade é superior à sua capitalização de mercado.

Fontes internas de informação (§ 7, NCRF 12)

- Há evidência de obsolescência ou dano físico de um activo;
- Ocorrência de alterações significativas (durante o período ou num futuro próximo) no uso de um activo (por exemplo, um activo pode tornar-se ocioso, pode haver um plano de descontinuação ou reestruturação da unidade operacional a que o activo pertence, etc.);
- Existe evidência nos relatórios internos da entidade que indique que o desempenho económico de um activo é, ou será, pior do que o esperado.

Havendo indicação de que um activo possa estar com imparidade, a entidade deve estimar a quantia recuperável do AFT e concluir se o mesmo está ou não com imparidade.

Se houver indicação de que um AFT possa estar com imparidade, tal pode indicar que a vida útil, o método de depreciação ou o valor residual do activo necessitam de ser revistos e ajustados de acordo com a NCRF 7, mesmo que não seja reconhecida qualquer perda por imparidade.

2.6.3. Mensuração da quantia recuperável

Tal como já referido, a quantia recuperável de um AFT é a quantia mais alta entre o justo valor de um activo menos os custos de vender e o seu valor de uso (§ 9, NCRF 12). Segundo Pinto *et al.* (2008), para determinar a quantia recuperável de um activo não é obrigatório determinar sempre ambos os valores, porque:

- se um desses valores for superior à quantia escriturada, o activo não está em imparidade e não é necessário estimar o outro valor; ou
- não havendo razão para acreditar que o valor de uso de um activo exceda de forma significativa o justo valor menos os custos de vender, então a quantia recuperável de um activo corresponde a este último valor.

a) Justo valor de um activo menos os custos de vender

A melhor evidência é um preço num acordo de venda vinculativo numa transacção entre partes sem qualquer relacionamento entre elas, ajustado para custos incrementais que seriam directamente atribuíveis à alienação do activo (§ 11, NCRF 12)

Segundo Pinto *et al.* (2008), na inexistência de qualquer acordo de venda vinculativo, o justo valor pode ser determinado pelo preço de mercado do activo se o activo for negociado num mercado activo. Se os preços não estiverem disponíveis, o preço da transacção mais recente pode proporcionar uma base a partir da qual se estime o justo valor menos os custos de vender.

Entre os custos de vender incluem-se os custos legais, imposto do selo ou outros impostos, custos de remoção do activo; são de excluir os custos de financiamento e gastos de imposto sobre o rendimento.

Exemplo do justo valor menos custos de vender (Pinto *et al.*, 2008)

Uma empresa de construção civil tem um guindaste de grande capacidade de elevação e solicitou a um avaliador especializado que indicasse por quanto podia ser o seu preço num acordo de venda. Esse profissional indicou que seria de 220.000,00,00 €. A empresa sabia que para vender este guindaste teria de o desmantelar e voltar a montar e que custaria 6.000,00,00, bem como 1.500,00,00 o seu transporte por camião.

Como este tipo de guindaste precisa de autorizações legais, os custos das mesmas são 800,00,00. O justo valor menos os custos de vender seria:

Preço num acordo de venda	220.000,00
Desmontar e montar	(6.000,00)
Transporte	(1.500,00)
Custos legais	(800,00)
Preço líquido de venda	211.700,00

b) Valor de uso

Para determinar o valor de uso de um activo, a entidade deve:

- estimar os influxos e exfluxos de caixa futuros esperados do uso continuado do activo e da sua alienação no final da via útil, bem como expectativas das variações na quantia desses fluxos;
- ter em conta o valor temporal do dinheiro, mediante a aplicação da taxa de desconto apropriada a esses fluxos de caixa futuros

As estimativas/projecções de fluxos de caixa devem basear-se em pressupostos razoáveis (tendo por base evidências externas), bem como nos orçamentos/previsões financeiras mais recentes aprovados pelo órgão de gestão.

A taxa de desconto deve ser uma taxa antes de impostos que reflecta as avaliações correntes de mercado sobre o valor temporal do dinheiro e os riscos específicos para o activo (§ 21, NCRF 12). Esta taxa é estimada a partir da taxa implícita nas transacções correntes de mercado para activos semelhantes.

2.6.4. Reconhecimento e mensuração de uma perda por imparidade

A NCRF 12 estabelece que os activos (tangíveis ou intangíveis) não devem estar escriturados por um montante superior ao da sua quantia recuperável.

Assim, quando a quantia recuperável de um AFT (isto é, o maior valor entre o justo valor menos custos de vender e o valor de uso) for menor que a quantia escriturada (isto é, o seu custo menos depreciações acumuladas menos perdas por imparidade acumuladas), deve reconhecer-se uma perda por imparidade (§ 24, NCRF 12).

Essa perda é evidenciada na conta 655 - "Perdas por imparidade - Em activos fixos tangíveis", por contrapartida da conta 439 - "Activos fixos tangíveis - Perdas por imparidade acumuladas".

Sugere-se que a divisão destas subcontas possa ser feita do seguinte modo:

Conta 655 - Perdas por imparidade - Em activos fixos tangíveis		Conta 439 - Activos fixos tangíveis - Perdas por imparidade acumuladas	
6551	Terrenos e recursos naturais	4391	Terrenos e recursos naturais
6552	Edifícios e outras construções	4392	Edifícios e outras construções
6553	Equipamento básico	4393	Equipamento básico
6554	Equipamento de transporte	4394	Equipamento de transporte
6555	Equipamento administrativo	4395	Equipamento administrativo
6556	Equipamentos biológicos	4396	Equipamentos biológicos
6557	Outros activos fixos tangíveis	4397	Outros activos fixos tangíveis

O tratamento contabilístico da perda por imparidade varia consoante a empresa use o modelo do Custo ou o modelo de revalorização na mensuração subsequente dos AFT. Assim:

a) No modelo do custo:

- A perda por imparidade deve ser reconhecida directamente nos resultados, na conta 655 - "Perdas por imparidade - Em activos fixos tangíveis". Em contrapartida, a quantia escriturada do activo AFT deve ser reduzida para a sua quantia recuperável. Para o efeito, o SNC prevê a criação da conta 439 - "Activos fixos tangíveis - Perdas por imparidade acumuladas", para o reconhecimento da perda de valor sofrida pelos activos.

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pela perda por imparidade	655	439	Perda por imparidade

b) No modelo de revalorização¹³:

- Se a perda por imparidade ocorrer num AFT revalorizado de acordo com a NCRF 7, essa perda deve ser tratada como um decréscimo de revalorização de acordo com a NCRF 7, isto é, deve ser reconhecida contra o excedente de revalorização ainda existente, até ao valor deste, e reconhecer o eventual remanescente como gasto do período.

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pela perda por imparidade do activo revalorizado		439	Perda por imparidade
Pela diminuição do excedente de revalorização	569		Valor do excedente de revalorização existente
Pelo valor remanescente	655		Valor remanescente

NOTA: Imparidade de um activo tangível revalorizado (§ 3, NCRF 12).

Identificar se um activo revalorizado pode estar com imparidade depende dos fundamentos usados para determinar o justo valor:

- se o justo valor do activo for o seu valor de mercado, a única diferença entre o justo valor do activo e o seu justo valor menos custos de vender são os custos com a alienação e se estes custos:
 - forem negligenciáveis: a quantia recuperável do activo revalorizado aproxima-se (ou é superior) da sua quantia revalorizada (justo valor). Neste caso, é improvável que o activo revalorizado esteja com imparidade;
 - não forem negligenciáveis: justo valor menos custos de vender é necessariamente inferior ao justo valor do activo revalorizado. Neste caso, o activo estará com imparidade se o seu valor de uso for inferior à quantia revalorizada (justo valor).
- se o justo valor não for determinado com base no valor de mercado, a sua quantia revalorizada (justo valor) pode ser superior ou inferior à sua quantia recuperável, pelo que há que determinar se o activo está ou não com imparidade.

¹³ O tratamento contabilístico do modelo de revalorização é apresentado no ponto seguinte (2.7.).

Em nossa opinião, a questão da imparidade de activos revalorizados é uma matéria que suscita alguma confusão, e merecia ser revista. Testar a imparidade de um activo revalorizado assemelha-se a uma revalorização e, a menos que os custos de vender sejam significativos, torna-se difícil distinguir se uma entidade está a testar a imparidade de um activo revalorizado ou se o está a revalorizar.

Revisão da depreciação

Após o reconhecimento de uma perda por imparidade o valor da depreciação do AFT deve ser ajustado nos períodos futuros, de modo a imputar a quantia escriturada revista do activo menos o valor residual (caso exista) numa base sistemática durante a vida útil remanescente (§ 27, NCRF 12).

Se uma perda por imparidade for reconhecida, quaisquer activos ou passivos por impostos diferidos relacionados serão determinados de acordo com a NCRF 25 - "Impostos sobre o rendimento", ao comparar a quantia escriturada revista do activo com a sua base fiscal (§ 28, NCRF 12).

2.6.5. Reversão de uma perda por imparidade

À data de relato, a entidade deve avaliar se há qualquer indicação de que a perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores possa já não existir ou possa ter diminuído. Para o efeito deve ter em considerações fontes externas e internas de informação idênticas às anteriormente referidas.

Uma perda por imparidade de um AFT deve ser revertida se, e apenas se, houver uma alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável do activo desde que a última perda por imparidade foi reconhecida.

Neste caso, a quantia escriturada do activo deve ser aumentada até à sua quantia recuperável, sendo este aumento uma reversão de uma perda por imparidade. Contudo, tal aumento não deve exceder a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de depreciações) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida no activo em anos anteriores (§ 54 e 55, NCRF 12).

O tratamento contabilístico da reversão da perda por imparidade também varia consoante a empresa use o modelo do Custo ou o modelo de revalorização na mensuração subsequente dos AFT. Assim:

a) No **modelo do custo**:

- A reversão da perda por imparidade deve ser reconhecida directamente nos resultados, na conta 7625 - "Reversões - De perdas por imparidade - Em activos fixos tangíveis". Em contrapartida, a quantia escriturada do AFT deve ser aumentada para a sua quantia recuperável, anulando/diminuindo o valor da subconta 439 - "Activos fixos tangíveis - Perdas por imparidade acumuladas", anteriormente usada no reconhecimento da perda por imparidade.

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pela reversão da perda por imparidade	439	7625	Reversão da perda por imparidade

b) No **modelo de revalorização**¹⁴:

- A reversão da perda por imparidade de AFT revalorizado deve ser tratada como um acréscimo de revalorização (isto é, creditada directamente no capital próprio, após ter sido registada a reversão da perda por imparidade anteriormente registada em resultados (Aniceto, 2008).

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pela reversão da perda por imparidade do activo revalorizado	439		Reversão da perda por imparidade
Pela anulação da perda por imparidade reconhecida como gasto		7625	Valor da perda por imparidade reconhecida na conta 655
Pelo valor remanescente		569	Valor remanescente

Revisão da depreciação

Após o reconhecimento de uma reversão de um perda por imparidade o valor da depreciação do AFT deve ser ajustado nos períodos futuros, de modo a imputar a quantia escriturada revista do activo menos o valor residual (caso exista) numa base sistemática durante a vida útil remanescente (§ 57, NCRF 12).

¹⁴ O tratamento contabilístico do modelo de revalorização é apresentado no ponto seguinte (2.7.).

2.6.6. Perdas por imparidade e reversões em unidades geradoras de caixa

A quantia recuperável de um activo é determinada para um activo individual, a menos que o activo não consiga gerar influxos de caixa que sejam em grande medida independentes de outros activos ou grupos de activos. Se for este o caso, a quantia recuperável é determinada para a unidade geradora de caixa (UGC) à qual o activo pertença (§ 29, NCRF 12). Obviamente que a identificação da UGC envolve juízo de valor.

Exemplo de uma unidade geradora de caixa (Pinto et al., 2008, adaptado)

Uma máquina associada ao processo produtivo de uma entidade, mas que não gere influxos de caixa independentes. Neste caso, a linha de produção à qual pertence a máquina é a UGC, isto é, o mais pequeno grupo de activos identificável que inclua a máquina e que cria influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos.

Se a quantia recuperável da UGC for inferior à sua quantia escriturada deve reconhecer-se uma **perda por imparidade**, devendo no entanto a mesma ser imputada para reduzir a quantia escriturada dos activos da unidade pela ordem que se segue (§ 48, NCRF 12):

- primeiro para reduzir a quantia escriturada de qualquer trespasse (*goodwill*) imputado à UGC; e
- aos outros activos da UGC numa base *pro-rata* em relação à quantia escriturada de cada activo.

Nesta imputação, a entidade não deve reduzir a quantia escriturada de cada activo abaixo do mais alto entre (§ 49, NCRF 12):

- o seu justo valor menos custos de vender (caso seja determinável),
- o seu valor de uso (caso seja determinável), e
- zero.

A **reversão de uma perda por imparidade** de uma UGC deve ser imputada aos activos da unidade, excepto para o *goodwill*¹⁵, numa base *pro-rata* em relação às quantias escrituradas desses activos. Estes aumentos nas quantias escrituradas devem ser tratados como reversão de perdas por imparidade de activos individuais (§ 58, NCRF 12)..

Nesta imputação, a quantia escriturada de um activo não deve ser aumentada acima do mais baixo entre:

- a sua quantia recuperável (caso seja determinável);

¹⁵ Uma vez que uma perda por imparidade reconhecida para o trespasse não deve ser revertida (§ 60, NCRF 12)

- a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de depreciações) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida no activo em períodos anteriores (§ 59, NCRF 12).

2.7. Revalorização dos activos fixos tangíveis

Tal como já referido, na mensuração após o reconhecimento de um AFT, uma entidade pode optar pelo modelo do custo ou pelo modelo de revalorização. Interessa, pois, relativamente à revalorização do AFT destacar o que se encontra preconizado na NCRF 7 relativamente a esta matéria.

Frequência das revalorizações

- ✓ As revalorizações dos itens do AFT devem ser feitas com suficiente regularidade de modo a assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor à data do Balanço. Assim, sempre que o justo valor de um activo revalorizado diferir materialmente da sua escriturada deve realizar-se uma nova revalorização (§§ 32 e 35).



- ✓ Para itens do AFT que não sofram alterações significativas no seu justo valor, pode ser necessário revalorizar o item apenas a cada três ou cinco anos. Pelo contrário, em itens com alterações significativas e voláteis no seu justo valor, justifica-se a revalorização anual desses itens (§ 35).
- ✓ Se um item do AFT for revalorizado, toda a classe à qual pertence esse item deve ser revalorizada e, regra geral, em simultâneo. No entanto, a revalorização de uma classe de activos pode ser feita numa base rotativa desde que a revalorização seja concluída num curto período e as revalorizações sejam mantidas actualizadas (§§ 37 e 39).

Métodos de revalorização

A aplicação do modelo de revalorização apenas é possível caso o justo valor do item de AFT possa ser mensurado fiavelmente (§ 32).

O justo valor, regra geral, corresponderá ao valor de mercado determinado por avaliação (no caso dos terrenos e edifícios, normalmente a avaliação é realizada por avaliadores profissionalmente qualificados), ou na dificuldade da sua mensuração corresponderá ao custo de reposição depreciado (§§ 33 e 34).

A NCRF 7 mantém, assim, o preconizado na DC 16, que estabelece o valor de mercado e o custo de reposição depreciado como referências para a revalorização, ainda que, de acordo com a NCRF 7, este último apenas seja usado quando não for possível obter o valor de mercado do activo.

O tratamento a dar às depreciações acumuladas à data da revalorização, é também idêntico ao preconizado na DC 16. Deste modo, as depreciações acumuladas poderão ser tratadas de uma das seguintes formas (§ 36):

- a) ser reexpressas proporcionalmente com a alteração na quantia escriturada bruta do activo. Deste modo, após a reavaliação a quantia escriturada do activo será igual à quantia revalorizada. Este método é usado, regra geral, quando o activo for revalorizado pela aplicação do custo de reposição depreciado.
- b) ser eliminadas por contrapartida da quantia escriturada bruta do activo, sendo depois a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do activo. Este método é, regra geral, usado para edifícios.

A quantia do ajustamento decorrente da reexpressão ou da eliminação das depreciações acumuladas faz parte do aumento ou da diminuição na quantia escriturada, como resultado da revalorização, e que é contabilizada conforme o disposto, respectivamente, nos §§ 40 e 41 da NCRF 7, que passamos a descrever.

Tratamento contabilístico da revalorização

A prática contabilística tem-se limitado, regra geral, a reavaliações por acréscimo, e é precisamente esta a ênfase dada pela DC 16, ao estabelecer que “reavaliar um activo significa ajustar, geralmente por acréscimo, a quantia assentada do mesmo”.

No entanto, a NCRF 7, ao acolher o disposto na IAS 16, prevê que na sequência da reavaliação de um activo o seu valor pode ser aumentado ou diminuído. Deste modo,

apresenta um tratamento claramente diferenciado para revalorizações por acréscimo e por diminuições. Assim, estabelece que (§§ 40 e 41):

- ✓ **no caso de aumento**, o aumento deve ser creditado directamente numa conta de capital próprio, estando prevista a conta 56 - "Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis" / 569 - "Outros excedentes".
- ✓ **no caso de diminuição**, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados (como gasto do período, na conta 65 - "Perdas por imparidade" / 655 - "Em activos fixos tangíveis").

Contudo, a diminuição de um activo fixo tangível por revalorização deve ser debitada directamente ao capital próprio (conta 569) até ao montante do saldo existente nessa conta com respeito a esse activo (e que surgiu na sequência de uma anterior revalorização por acréscimo).

De igual modo, o aumento de um activo fixo tangível por revalorização deve ser reconhecido nos resultados (como rendimento, na conta 76 - "Reversões" / 762 - "De perdas por imparidade" / 7625 - "Em activos fixos tangíveis"), até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados, como gasto do período (na conta 655).

Revalorização por acréscimo

- a) Quando as depreciações acumuladas são reexpressas proporcionalmente com a alteração na quantia escriturada bruta do activo (método do custo de reposição depreciado)

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Acréscimo na quantia escriturada bruta	43x	569	X
Acréscimo no valor das depreciações acumuladas	569	438	Y
<p>Excedente de revalorização = X - Y X = (CR - CA) Y = (DAA - DA)</p> <p>CR: Custo de reposição CA: Custo de aquisição (quantia escriturada bruta) DA: Depreciações acumuladas DAA: Depreciações acumuladas ajustadas</p> <p>A quantia escriturada bruta do activo deverá ser substituída pelo correspondente custo de reposição, devendo proceder-se ao ajustamento do valor das depreciações acumuladas, na mesma proporção, aplicando um índice, que resulta do quociente entre o custo de reposição e o custo de aquisição. DAA = DA * índice Índice = CR / CA</p>			

- b) Quando as depreciações acumuladas são eliminadas por contrapartida da quantia escriturada bruta do activo (método do valor de mercado)

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pela anulação do valor das depreciações acumuladas	438	43x	DA
Pela reexpressão da quantia líquida para a quantia revalorizada do activo	43x	569	ER
Excedente de revalorização = ER ER = VM - VL	VM: Valor de mercado DA: Depreciações acumuladas VL: Valor (quantia) líquido (líquida) VL = Quantia escriturada bruta - depreciações acumuladas		
A anulação das depreciações acumuladas deverá ser feita por contrapartida da respectiva subconta de AFT, corrigindo depois esta conta (que passa a evidenciar a quantia líquida do activo) para o novo valor de mercado, pelo valor do excedente. Na conta 569 é evidenciado o valor do excedente, calculado pela diferença entre o valor de mercado e o quantia líquida (ou valor contabilístico) do activo à data da revalorização.			

Revalorização por decréscimo

- a) Quando as depreciações acumuladas são reexpressas proporcionalmente com a alteração na quantia escriturada bruta do activo (método do custo de reposição depreciado)

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Decréscimo na quantia escriturada bruta	655	43x	X
Decréscimo no valor das depreciações acumuladas	438	655	Y
Decréscimo de revalorização = X - Y X = (CR - CA) Y = (DAA - DA)	CR: Custo de reposição CA: Custo de aquisição (quantia escriturada bruta) DA: Depreciações acumuladas DAA: Depreciações acumuladas ajustadas		
A quantia escriturada bruta do activo deverá ser substituída pelo correspondente custo de reposição, devendo proceder-se ao ajustamento do valor das depreciações acumuladas, na mesma proporção, aplicando um índice, que resulta do quociente entre o custo de reposição e o custo de aquisição. $DAA = DA * \text{índice}$ $\text{Índice} = CR/CA$			

- a) Quando as depreciações acumuladas são eliminadas por contrapartida da quantia escriturada bruta do activo (método do valor de mercado)

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pela anulação do valor das depreciações acumuladas	438	43x	DA
Pela reexpressão da quantia líquida para a quantia revalorizada do activo	655	43x	DR

Decréscimo de revalorização = DR

DR = VM - VL

VM: Valor de mercado

DA: Depreciações acumuladas

VL: Valor (quantia) líquido (líquida)

VL= Quantia escriturada bruta - depreciações acumuladas

A anulação das depreciações acumuladas deverá ser feita por contrapartida da respectiva subconta de AFT, corrigindo depois esta conta (que passa a evidenciar a quantia líquida do activo) para o novo valor de mercado, pelo valor do decréscimo.

Na conta 655 é evidenciado o valor do decréscimo de revalorização (ou perda por imparidade), calculado pela diferença entre o valor de mercado e a quantia líquida (ou valor contabilístico) do activo à data da revalorização.

Utilização do excedente de revalorização

De acordo com as notas de enquadramento do SNC, a conta 56 - "Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis" é movimentada a débito, por contrapartida da conta 59 - "Resultados transitados", em função da realização da revalorização. Esta nota acrescenta que a revalorização considera-se realizada pela depreciação, abate ou venda do bem. Esta nota de enquadramento está, pois, em concordância com a NCRF 7 (§ 45), que refere que esta transferência do excedente de revalorização (conta 56) para resultados retidos (conta 59), pode ser feita:

- pela sua totalidade aquando da retirada ou alienação do activo (realização total); ou
- em parte, à medida que o activo é usado (realização parcial, pela depreciação). Neste caso, a quantia a transferir corresponde à diferença entre a depreciação baseada na quantia revalorizado do activo e a depreciação baseada no custo original do activo.

Deste modo, e no caso da realização parcial, à data de Balanço, à medida que vamos registando as depreciações do período (que serão determinadas em função da quantia revalorizada do activo), devemos proceder à transferência do valor correspondente do excedente de revalorização para a conta 59 - "Resultados transitados", onde poderá ser criada uma subconta específica para a "regularização do excedente de revalorização".

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pela realização do excedente de revalorização	569	59	Parcela de realização do excedente

Devemos proceder ao registo da depreciação anual e da quota de realização do excedente até ao final da vida útil do activo de modo a que, quando este activo se encontrar totalmente depreciado, o excedente de revalorização obtido estará integralmente realizado.

Como podemos observar, nesta matéria a NCRF 7 apresenta um tratamento idêntico ao previsto na DC 16.

Impostos diferidos resultantes da revalorização

Estipula a NCRF 7 (§ 43), que os efeitos dos impostos sobre o rendimento, se os houver, resultantes da revalorização de AFT devem ser reconhecidos de acordo com a NCRF 25.

A este propósito, uma alusão ao § 20 da NCRF 25, se considerarmos que, em consequência dos efeitos do processo de revalorização, emerge uma diferença entre a quantia escriturada do AFT e a sua base fiscal.

Esta diferença resultará das disposições fiscais, relacionadas tanto com operações de alienação como com actos de reconhecimento da depreciação, assumindo o pressuposto, que nos parece razoável, da instituição do custo histórico como referencial para a delimitação do âmbito da tributação.

Consequentemente, o montante em causa corporizará uma diferença temporária¹⁶, concretamente, uma diferença susceptível de implicar a ocorrência de quantias tributáveis, em sede de quantificação do lucro tributável, logo, uma diferença temporária tributável, a qual deverá ser reconhecida como um passivo por impostos diferidos.

2.8. Desreconhecimento

Segundo o § 67 da NCRF 7, a quantia escriturada de um item do AFT deve ser desreconhecida (isto é, deve ser eliminada ou retirada do Balanço):

- no momento da sua alienação (que pode ocorrer, por exemplo, pela venda, por celebração de uma locação financeira¹⁷ ou por doação), ou
- quando não se esperem benefícios económicos futuros do seu uso ou da sua alienação.

O ganho ou a perda decorrentes do desreconhecimento de um item do AFT deve ser incluído nos resultados quando o item for desreconhecido. Neste sentido, no plano de contas estão previstas as contas para evidenciar, respectivamente, o ganho ou a perda gerados¹⁸:

¹⁶ “Diferença entre a quantia escriturada de um activo no Balanço e a sua base de tributação” (§ 5, NCRF 25)

¹⁷ Deve aplicar-se a NCRF 9 - Locações à alienação por “venda seguida de locação” (§ 69, NCRF 7), a analisar no ponto 3.1.

¹⁸ De referir que de acordo com as notas de enquadramento do SNC, nenhum gasto ou rendimento pode ser registado como extraordinário, diferenciando-se, assim, do previsto no POC onde os ganhos ou perdas resultantes da alienação/retirada de investimentos (imobilizações) tinham carácter extraordinário.

78 - "Outros rendimentos e ganhos" / 787 - "Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros"

68 - "Outros gastos e perdas" / 687 - "Gastos e perdas em investimentos não financeiros"

O ganho ou a perda gerados devem ser determinados pela diferença entre os proventos líquidos da alienação¹⁹, se os houver, e a quantia escriturada do item do AFT (NCRF 7, § 71).

Ganho ou perda = Proventos líquidos - Quantia escriturada

Deste modo, podemos dizer que o ganho ou a perda correspondem, grosso modo, ao conceito de mais-valia ou menos-valia contabilística. Deve ter-se, no entanto, em atenção que a quantia escriturada do activo considera as perdas por imparidade acumuladas, que não eram contempladas pelo POC, nomeadamente no cálculo do valor contabilístico do activo.

Tratamento contabilístico

Se uma entidade não esperar benefícios económicos futuros pelo uso do activo, deve proceder ao seu desreconhecimento (que pode ocorrer, por exemplo, pelo abate do bem ou devido à ocorrência de um sinistro), havendo que proceder ao seguinte assento contabilístico:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Eliminação do custo do activo (quantia escriturada bruta)	687 ou 787	43x	CA
Eliminação do valor das depreciações acumuladas	438	687 ou 787	DA
Eliminação do valor das perdas por imparidade acumuladas	439	687 ou 787	PIA
Reconhecimento da retribuição, caso exista (por exemplo, valor de sucata em caso de abate; valor de indemnização em caso de sinistro)	11 ou 12 ou 278	687 ou 787	R

O desreconhecimento da quantia escriturada de um item de AFT implica a sua retirada do Balanço, pelo que se sugere a eliminação, de forma separada, do custo do activo e das depreciações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas existentes, em

¹⁹ De referir ainda que o reconhecimento da retribuição a receber pela alienação de um item do activo fixo tangível é feito pelo seu justo valor. No entanto, se o pagamento do item for diferido a retribuição recebida reconhece-se pelo equivalente ao preço a dinheiro, sendo que a diferença entre a quantia nominal da retribuição e o equivalente ao preço a dinheiro é tratada como rédito de juros (conforme NCRF 20 - Rédito).

contrapartida da respectiva conta de ganhos ou perdas resultantes do desreconhecimento (no caso de existirem).

Se uma entidade proceder à alienação, através de venda do activo, o mesmo deve ser desreconhecido de acordo com a NCRF 7, mas, no entanto, há que ter em consideração o que dispõe a NCRF 8, que passamos a analisar.

2.9. Activos fixos tangíveis classificados como detidos para venda

A NCRF 8 trata de uma temática que representa uma novidade do SNC, face ao POC. Esta norma tem origem na *International Financial Reporting Standard 5*, com o mesmo título.

Os requisitos de classificação e de apresentação previstos na NCRF 8 aplicam-se a todos os activos não correntes reconhecidos e a todos os grupos de alienação de uma entidade (isto é, um grupo de activos a alienar, por venda ou de outra forma, em conjunto com um grupo numa só transacção, e passivos directamente associados a esses activos que serão transferidos na transacção).

Os requisitos de mensuração aplicam-se a todos os activos não correntes e a todos os grupos de alienação de uma entidade, excepto os previstos no § 5 (como, por exemplo, as propriedades de Investimento mensuradas de acordo com o modelo do justo valor - a analisar no Bloco Formativo III). Ou seja, a mensuração dos activos excluídos nesta norma (e mencionados no § 5) continua a ser feita segundo as normas que lhes são directamente aplicáveis, mesmo que esses activos passem a fazer parte de um grupo de alienação.

Face ao exposto, sendo os AFT considerados activos não correntes, e não sendo excluídos, pelo § 5, do âmbito de aplicação da NCRF 8, esta norma é aplicável sempre que se prevê a alienação de AFT.

2.9.1. Requisitos para classificação de activos não correntes como detidos para venda

De acordo com a NCRF 8 (§ 7) um activo não corrente (ou grupo para alienação) deve ser classificado como detido para venda se a sua quantia escriturada é recuperada principalmente através de uma transacção de venda e não pelo seu uso continuado.

Um activo não corrente é classificado como **detido para venda** se:

- Estiver disponível para venda imediata na sua condição presente; e
- A sua venda seja altamente provável.

Para que a venda seja **altamente provável** devem verificar-se os requisitos previstos no § 8.

Requisitos para que a venda seja altamente provável (§ 8, NCRF 8).

- A gestão deve estar altamente empenhada num plano para vender o activo;
- A gestão deve ter sido iniciado um programa para localizar um comprador e concluir o plano de venda;
- O activo deve ser amplamente publicitado para venda a um preço razoável (face ao seu justo valor corrente);
- As acções necessárias para concluir o plano de venda devem indicar a improbabilidade de ocorrerem alterações significativas no plano, ou de o mesmo ser retirado.
- Deve ser expectável a venda esteja concluída dentro de um ano após a classificação do activo como detido para venda.

A norma prevê, contudo, que excepcionalmente o período durante o qual a venda deve ser concluída pode ser estendido para além de um ano (§ 9, NCRF 8):

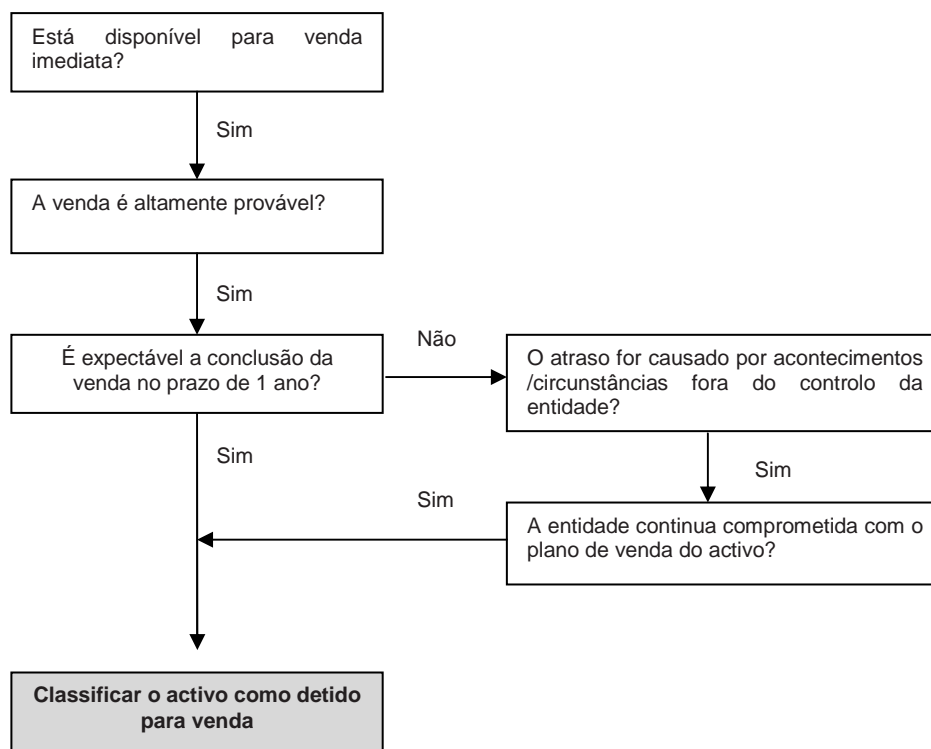
- se o atraso for causado por acontecimentos ou circunstâncias fora do controlo da entidade, e
- se houver prova suficiente de que a entidade continua comprometida com o seu plano de venda do activo.

A extensão do período exigido para concluir a venda pode ocorrer nas situações previstas no Apêndice A da NCRF 8.

Situações que permitem a extensão do período exigido para concluir a venda (Apêndice A, NCRF 8).

- À data em que uma entidade se compromete a planear a venda do activo ela espera, razoavelmente, que outros (não compradores) imponham condições à transferência do activo que prolonguem o período exigido para a conclusão da venda seja e:
 - As acções necessárias para responder a essas condições não podem ser iniciadas antes de ser obtido um compromisso firme de compra; e
 - Um compromisso firme de compra seja altamente provável dentro de um ano.
- A entidade obtém um compromisso firme de compra e, como resultado, um comprador ou outros impõem inesperadamente condições à transferência do activo (que foi classificado como detido para venda), que irão prolongar o período exigido para que a venda seja concluída; e:
 - Foram tomadas, atempadamente, as acções necessárias para responder a tais condições e
 - Espera-se uma resolução favorável dos factos que condicionaram o atraso.
- Durante o período inicial de um ano, ocorrem circunstâncias que foram anteriormente consideradas improváveis e, como resultado, o activo (que foi classificado como detido para venda), não é vendido até ao final desse período e:
 - Durante esse período a entidade tomou as acções necessárias para responder à alteração nas circunstâncias;
 - O activo está a ser activamente publicitado a um preço razoável, dada a alteração nas circunstâncias; e
 - foi satisfeito o critério do parágrafo 8 da NCRF 8.

Figura 2. Classificação de um activo não corrente como detido para venda



Fonte: Pinto *et al.* (2008), adaptado

Nota: Se os requisitos para classificação de um activo como detido para venda só forem satisfeitos após a data de Balanço, a entidade não deve classificar esse activo como detido para venda nessas demonstrações financeiras, quando as mesmas forem emitidas.

Todavia, se os requisitos forem satisfeitos após a data do Balanço mas antes da autorização para emissão das demonstrações financeiras a entidade deve divulgar a seguinte informação nas notas às demonstrações financeiras:

- descrição do activo não corrente;
- descrição dos factos e circunstâncias da venda, ou que conduziram à alienação esperada, e a forma e tempestividade esperada para essa alienação; e
- o ganho ou a perda reconhecidos de acordo com os §§ 20 a 22 e, se não tiver sido apresentado separadamente na face da demonstração dos resultados, o título na demonstração dos resultados que incluía esse ganho ou essa perda.

Activos não correntes adquiridos com vista à alienação

Um activo não corrente que seja adquirido exclusivamente com vista à sua posterior alienação deve classificar-se como detido para venda, à data da sua aquisição, somente se:

- o requisito de um ano para conclusão da venda for satisfeito e
- se for altamente provável que os requisitos para classificação de um activo como detido para venda (§ 8) sejam satisfeitos num curto período (normalmente 3 meses) (§ 11, NCRF 8).

Activos não correntes a abandonar

Os activos não correntes a serem abandonados não devem ser classificados como detidos para venda. Todavia, podem ser classificados como unidades operacionais descontinuadas, na data em que os activos deixarem de ser usados, desde que nessa data satisfaçam a definição de unidades operacionais descontinuadas (§ 13, NCRF 8).

Definição de unidade operacional descontinuada (§ 32, NCRF 8).

- Uma unidade operacional descontinuada é um componente de uma entidade que tenha sido alienada ou esteja classificada como detida para venda, e:
 - Represente uma importante linha de negócios separada ou uma área geográfica operacional
 - seja parte integrante de um único plano coordenado para alienar uma importante linha de negócios ou área geográfica operacional; ou
 - seja uma subsidiária adquirida exclusivamente com vista à revenda.

Nota: Um activo temporariamente retirado de serviço, como se tivesse sido abandonado, não deve ser contabilizado como activo não corrente.

2.9.2. Reconhecimento e mensuração de activos fixos tangíveis como detidos para venda

2.9.2.1. Na classificação inicial do activo como detido para venda

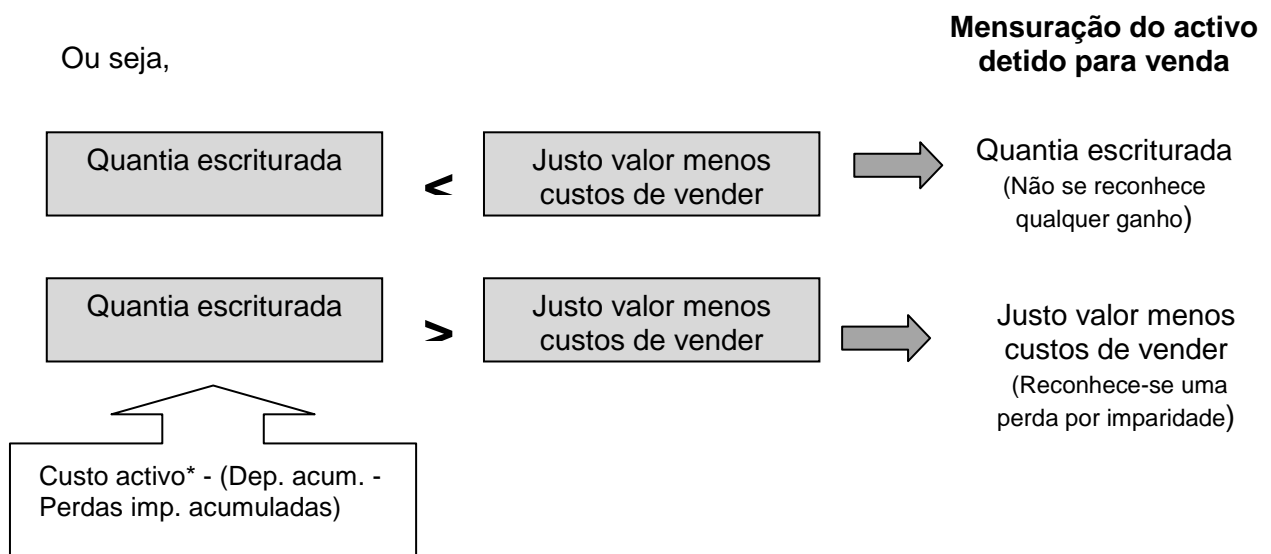
Um activo não corrente classificado como detido para venda deve ser mensurado pelo menor valor entre:

- a quantia escriturada do activo e
- o justo valor menos os custos de vender²⁰ (§ 15, NCRF 8)

²⁰ Os custos de vender são os custos incrementais directamente atribuíveis à alienação de um activo (ou grupo para alienação), excluindo custos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento

Deste modo, se aquando da mensuração do activo classificado como detido para venda:

- a quantia escriturada do activo for menor que o justo valor menos custos de vender, não há qualquer ganho a reconhecer pois aplica-se o valor menor, que é a quantia escriturada;
- a quantia escriturada do activo for maior que o justo valor menos custos de vender, haverá que reconhecer uma perda (pela diferença daqueles valores), sendo tratada como perda por imparidade (§ 20, NCRF 8).



*Custo inicial (modelo do custo) ou quantia revalorizada, i.e., justo valor (modelo de revalorização)

Tratamento contabilístico

O reconhecimento de um AFT classificado como detido para venda dá origem a um registo contabilístico na conta 46 - "Activos não correntes detidos para venda", cuja divisão sugerimos que possa ser a seguinte:

Conta 46 - Activos não correntes detidos para venda	
461	Investimentos financeiros
462	Propriedades de investimento
463	Activos fixos tangíveis
464	Activos intangíveis
469	Perdas por imparidade acumuladas

Cingindo-nos aos AFT, aquando da classificação deste tipo de activos como detidos para venda há que proceder ao seguinte assento contabilístico:

a) Se quantia escriturada < justo valor menos custos de vender

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Eliminação do custo do activo (quantia escriturada bruta)	463	43x	CA
Eliminação do valor das depreciações acumuladas	438	463	DA
Eliminação do valor das perdas por imparidade acumuladas	439	463	PIA

Deste modo, a conta 46 passa a evidenciar a quantia escriturada do activo tangível.

b) Se quantia escriturada > justo valor menos custos de vender

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Eliminação do custo do activo (quantia escriturada bruta)	463	43x	CA
Eliminação do valor das depreciações acumuladas	438	463	DA
Eliminação do valor das perdas por imparidade acumuladas	439	463	PIA
Reconhecimento de um perda por imparidade, pela diferença entre o justo valor menos custos de vender (JV) e a quantia escriturada (QE)	655	463	(JV-QE)

Deste modo, a conta 46 passa a evidenciar o justo valor do activo tangível menos custos de vender.

2.9.2.2. Na mensuração subsequente

Cessação da depreciação

Estipula a NCRF 8 (§ 25) que enquanto um activo estiver classificado como detido para venda, o mesmo não deve ser depreciado (amortizado, no caso dos activos intangíveis). Idêntica disposição está também prevista na NCRF 7 (§ 56) ao estabelecer que a depreciação de um AFT cessa na data em que o activo for classificado como detido para venda.

Segundo Pinto *et al.* (2008), esta decisão é polémica porque permite que uma entidade tenha activos em uso, a gerar benefícios económicos futuros, sem a correspondente imputação do gasto. De facto, este tratamento põe em causa o balanceamento entre gastos e réditos a que a EC faz referência nos §§ 93 e 94.

Reconhecimento de perdas por imparidade e reversões

Após o reconhecimento de um activo classificado como detido para venda:

- a) Uma entidade deve reconhecer uma perda por imparidade relativamente a qualquer redução posterior do activo para o justo valor menos o custo de vender (§ 20, NCRF 8). Para o efeito o código de contas do SNC prevê a conta 658 - "Perdas por imparidade - Em activos não correntes detidos para venda".
- b) Uma entidade deve reconhecer um ganho ou qualquer aumento posterior no justo valor menos os custos de vender, mas não para além da perda por imparidade acumulada que tenha sido reconhecida previamente, seja de acordo com a NCRF 8, seja anteriormente de acordo com a NCRF 12 (§ 21, NCRF 8). Para o efeito o código de contas do SNC prevê a conta 7628 - "Reversões - De perdas por imparidade - Em activos não correntes detidos para venda".

Em qualquer das situações acima referidas, a contrapartida poderá ser relevada na conta 469 - "Activos não correntes detidos para venda - Perdas por imparidade".

Deste modo:

a) Perda por imparidade em activos não correntes detidos para venda

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Perda por imparidade	658	469	X

O valor da perda por imparidade corresponde à diferença entre a quantia escriturada ajustada (aquando da classificação do activo como detido para venda) e o justo valor menos custos de vender.

b) Reversão da perda por imparidade em activos detidos para venda

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Reversão da perda por imparidade	469	7628	X

O ganho a reconhecer tem como limite a perda por imparidade acumulada que já teria sido reconhecida seja de acordo com a NCRF 8 (aquando da classificação do activo como detido para venda) seja de acordo com a NCRF 12.

2.9.3. Alienação do activo tangível classificado como detido para venda

Quando a venda do activo classificado como detido para venda for concluída (no período exigido, ou excepcionalmente num período estendido), deve a entidade proceder ao desreconhecimento desse activo, resultante da sua alienação. Para tal, e no caso de se tratar de um AFT, deverá seguir as disposições da NCRF 7 (§§ 67 a 72), anteriormente analisadas.

Deste modo, o ganho ou a perda gerados devem ser determinados pela diferença entre os proventos líquidos da alienação e a quantia escriturada do AFT, sendo que esta corresponderá à quantia escriturada do activo ajustada aquando da sua classificação como

activo detido para venda (e evidenciada na conta 46) menos eventuais perdas por imparidade acumuladas, reconhecidas posteriormente. Relembre-se que durante o período em que um AFT está classificado como detido para venda não há registo de depreciações.

Tratamento contabilístico

Pela alienação de um AFT classificado como detido para venda há que proceder ao seguinte assento contabilístico:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Eliminação da quantia escriturada ajustada	6871 ou 7871	463	QEA
Eliminação de eventuais perdas por imparidade acumuladas	469	6871 ou 7871	PIA
Reconhecimento da retribuição	11 ou 12 ou 278	6871 ou 7871	R

2.9.4. Alterações num plano de venda

Se os requisitos para classificar um activo não corrente como detido para venda (referidos no § 8) já não estiverem satisfeitos, em particular se for excedido o período de um ano (salvo, excepções do § 9), a entidade deve cessar de classificar o activo como detido para venda (§ 26, NCRF 8).

A entidade deve mensurar os activos que deixaram de ser classificados como detidos para venda pelo **valor mais baixo** entre:

- a sua quantia escriturada antes de o activo ser classificado como detido para venda, ajustada a qualquer depreciação ou revalorização que teria sido reconhecida se o activo não estivesse classificado como detido para venda; e
- a sua quantia recuperável à data da decisão posterior de não vender²¹. (§ 27)

O objectivo deste tratamento é que os activos não correntes sejam rerepresentados e escriturados como se nunca tivessem sido classificados como detidos para venda, sendo também exigido que seja feita um teste por imparidade nesse momento (Pinto *et al.*, 2008).

Qualquer ajustamento exigido na quantia escriturada de um activo que deixe de ser classificado como detido para venda deve ser incluído nos resultados (§ 28, NCRF 8).

²¹ Relembre-se que a quantia recuperável é o valor mais alto entre o justo valor de um activo menos os custos de vender e o seu valor de uso.

Quando um activo deixa de ser classificado como detido para venda, a entidade deve divulgar, no período da decisão de alteração do plano de venda, uma descrição dos factos e circunstâncias que levaram à decisão (§ 39, NCRF 8), isto porque não é necessária a reapresentação do Balanço comparativo, isto é, o Balanço comparativo continua a apresentar os activos correntes como detidos para venda (Pinto *et al.*, 2008) que, por norma, são apresentados de forma separada dos outros activos no Balanço (§ 36).

2.10. Análise comparativa: Sistema de Normalização Contabilística vs Plano Oficial de Contabilidade

No novo SNC a temática dos activos tangíveis é tratada à luz da NCRF 7. Ainda que a **definição** apresentada pelo SNC, na NCRF 7, não se afaste muito da preconizada pelo POC, na nota explicativa à conta 42 - "Imobilizações corpóreas", a NCRF 7 especifica com mais clareza os requisitos que um elemento deve ter para ser considerado AFT.

Em matéria de **mensuração** inicial, o SNC mantém o critério do custo histórico para mensurar os elementos do AFT, apresentando com maior detalhe os componentes do custo do activo. Mantém-se também a possibilidade de capitalizar os custos de empréstimos obtidos (juros) para a aquisição ou construção de investimentos em curso, se bem que o SNC, através da NCRF 10, estipule com detalhe as circunstâncias e o período durante o qual é possível tal capitalização.

A NCRF 7 mantém o tratamento já preconizado no POC da possibilidade de capitalização dos gastos subsequentes (grandes reparações ou benfeitorias) relacionados com AFT que impliquem um incremento nos benefícios económicos futuros e uma melhoria na eficiência.

Continua a ser permitida a revalorização de AFT (permitida pela DC 16), embora a NCRF 7 apenas faça referência à revalorização pelo justo valor, ao passo que a DC 16 previa a reavaliação dos AFT com base na variação do poder aquisitivo da moeda. A NCRF 7 apresenta com detalhe a forma como deve ser feita a actualização/revalorização e como devem ser tratados os excedentes provenientes das reavaliações. Como novidade, e pelo facto de estar previsto o tratamento contabilístico da imparidade de activos tangíveis, em matéria de revalorização, a NCRF 7 explica como reavaliar activos relativamente aos quais foram reconhecidas perdas por imparidade.

Em matéria de depreciações, a NCRF 7 define os diferentes elementos a ter em conta no cálculo das depreciações bem como os métodos de depreciação a utilizar, elementos esses que não são considerados no POC em virtude desta matéria estar regulada sobretudo a nível fiscal, no Decreto Regulamentar n.º 2/90.

O quadro abaixo resume o tratamento contabilístico previsto pelo SNC em relação aos AFT, na NCRF 7, e sua comparação com o POC:²²

Quadro 4. NCRF 7 vs POC: Análise comparativa

Características	NCRF 7	POC
Conceito	Itens tangíveis que sejam detidos por uma empresa para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e se espera que sejam usados durante mais do que um período.	Activos tangíveis, móveis ou imóveis, que a empresa utiliza na sua actividade operacional, que não se destinem a ser vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a 1 ano (Nota explicativa - conta 42)
Reconhecimento	Um activo fixo tangível só pode ser reconhecido se, cumulativamente, for provável que benefícios económicos futuros associados fluam para a empresa e se puder ser mensurado fielmente.	Nada refere
Mensuração Inicial	Um activo fixo tangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo.	Um activo imobilizado corpóreo deve ser valorizado pelo seu custo de aquisição ou de produção.
Mensuração após reconhecimento	<ul style="list-style-type: none"> · Modelo do custo Custo - Depreciações acumuladas - Perdas por imparidade acumuladas <ul style="list-style-type: none"> · Modelo de revalorização Justo valor do activo à data da revalorização - Depreciações acumuladas - Perdas por imparidade acumuladas	O valor do activo corpóreo é igual ao seu custo de aquisição deduzido das amortizações acumuladas. A DC 16 permite a reavaliação do activo corpóreo, não só com base no justo valor mas também na variação do poder aquisitivo da moeda.
Depreciação	<ul style="list-style-type: none"> · A quantia depreciável de um activo tangível deve ser imputada ao bem numa base sistemática e atendendo à sua melhor estimativa da vida útil. A depreciação é gasto do período. · Prevê como métodos de depreciação o método da linha recta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção 	A amortização corresponde ao desgaste do activo imobilizado corpóreo, a qual deve ser reconhecida como custo numa base sistemática ao longo da sua vida útil.
Imparidade	A NCRF 7 remete para a NCRF12 a determinação, o reconhecimento e a reversão da imparidade de um activo fixo tangível.	Não prevê a imparidade do imobilizado corpóreo, mas prevê uma amortização extraordinária, quando tiver um valor inferior ao registado na contabilidade.
Desreconhecimento	Um activo é desreconhecido quando dele já não se esperem benefícios económicos futuros, ou pela sua alienação.	Não está definido
Divulgação	Prevista nos §§ 73 a 76	Notas do ABDR relacionadas com o imobilizado corpóreo
NCRF-PE	Trata dos activos tangíveis nos §§ 7.1 a 7.33.	

²² Para uma análise comparativa mais detalhada entre o POC e o SNC, em matéria de activos tangíveis, veja-se *Bandeira et al.*, 2008).

O SNC aborda a matéria da **imparidade** com detalhe na NCRF 12, para a qual a NCRF 7 remete no tratamento da imparidade dos AFT.

O quadro seguinte sintetiza o tratamento contabilístico da imparidade de AFT, em conformidade com o disposto pela NCRF 12 .

Quadro 5. Síntese do tratamento contabilístico da imparidade de activos fixos tangíveis - (conforme NCRF 12)

Imparidade	A cada data de relato, analisar se existem activos sobreavaliados. Os testes de imparidade dos AFT devem ser feitos sempre que existirem indicações de que um activo está com imparidade.
Reconhecimento	Reconhecer uma perda por imparidade quando a quantia recuperável de um AFT < quantia escriturada. A perda por imparidade deve ser reconhecida como um gasto do período, excepto se o activo tiver sido revalorizado (neste caso trata-se na NCRF 7).
Mensuração	A mensuração da perda por imparidade deve ser feita pela diferença entre a quantia escriturada e a quantia recuperável (que é o valor mais alto entre o justo valor de um activo menos os custo de vender, e o seu valor de uso).
Reversão da perda por imparidade	Quando houver indicações de que uma perda por imparidade deixou de existir ou diminuiu, deve ser reconhecida uma reversão de uma perda por imparidade. O aumento da quantia escriturada do activo não deve exceder a quantia escriturada que teria se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida. A reversão deve ser reconhecida como rendimento do período (excepto se o activo tiver sido revalorizado (neste caso trata-se na NCRF 7)).

Em matéria de imparidade, o SNC é mais abrangente e completo do que o POC. De facto, o POC não prevê o reconhecimento de ajustamentos de valores de activos corpóreos, abordando apenas a possibilidade de registo de uma amortização extraordinária sempre que, à data do Balanço, os elementos do activo imobilizado corpóreo tiverem um valor inferior ao registado na contabilidade, e se for de prever que a redução desse valor seja permanente. Acrescenta que aquela amortização extraordinária não deve ser mantida se deixarem de existir os motivos que a originaram (ponto 5.4.4. do POC).

Quadro 6. Imparidade de activos fixos tangíveis - POC vs SNC

POC	SNC		
Imobilizado corpóreo	Activo fixo tangível		
Não prevê a imparidade do imobilizado corpóreo, no entanto: ↓ Prevê uma “amortização extraordinária” (ponto 5.4.4) 696 / 482	Perda por imparidade 655 / 439	Reversão (total ou parcial) da perda por imparidade 439 / 7625	NCRF 7 ↓ NCRF 12

No que respeita ao desreconhecimento dos activos tangíveis, resultante da alienação, o SNC é inovador face ao POC ao prever uma prévia classificação dos **activos (não correntes) como detidos para venda**, desde que cumpridos os requisitos da NCRF 8. O quadro abaixo sintetiza o tratamento contabilístico previsto nesta norma.

Quadro 7. Tratamento contabilístico dos activos não correntes detidos para venda (NCRF 8)

Classificação	Um activo não corrente é classificado como detido para venda se estiver disponível para venda imediata na sua condição presente e a sua venda seja altamente provável.
Mensuração	Uma entidade deve mensurar um activo não corrente classificado como detido para venda pelo menor valor entre a quantia registada na contabilidade e o justo valor deduzido dos custos de vender.
Depreciação	Um activo classificado como detido para venda deixa de ser depreciado.
Imparidade	Qualquer redução inicial ou posterior do activo para o justo valor, deduzido dos custos de vender, deve ser reconhecida como perda por imparidade.
Reversão da perda por imparidade	Uma entidade deve reconhecer um ganho pelo aumento do justo valor menos os custos necessários para venda, até ao limite da perda de imparidade acumulada que tenha sido reconhecida previamente, seja de acordo com a NCRF 8, seja anteriormente de acordo com a NCRF 12.
Cessação da classificação	Se os requisitos previstos nos §§ 8 a 9 deixarem de se verificar, a entidade deve cessar a classificação desse activo como detido para venda. A sua mensuração deve ser feita de acordo com o § 27, como se nunca tivessem sido classificados como detidos para venda.
Divulgação	Prevista nos §§ 30 a 39
NCRF-PE	Não trata esta temática.

3. OPERAÇÕES RELACIONADAS COM ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS

3.1. Activos fixos tangíveis adquiridos em regime de locação financeira

3.1.1. Classificação de uma locação como financeira

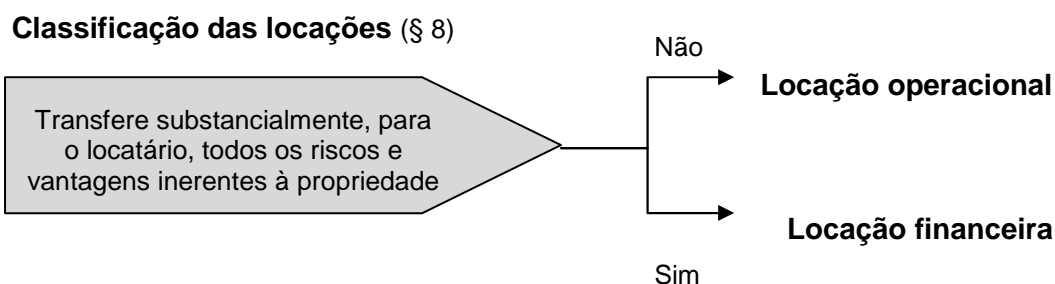
As locações são tratadas pelo SNC na NCRF 9, que tem por base a NIC 17. Segundo a NCRF 9 (§ 4), uma **locação** “é um acordo pelo qual o locador transmite ao locatário, em troca de um pagamento ou série de pagamentos, o direito de usar um activo por um período de tempo acordado”.

Ainda que a locação possa incidir sobre um AFT ou sobre um activo intangível, iremos na nossa análise cingir-nos à locação de AFT.

A norma distingue locação financeira de locação operacional, em função da transferência dos riscos e vantagens inerentes à posse do activo locado²³. Se tais riscos e vantagens inerentes forem transferidos para o locatário estamos perante uma locação financeira, caso se mantenham no locador estamos perante uma locação operacional (§ 8).

Deste modo, a NCRF 9 (§ 4), define locação financeira como “uma locação que transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse de um activo. O título de propriedade pode ou não ser eventualmente transferido”.

Apresenta, no entanto, uma definição residual de locação operacional dispondo que “é uma locação que não seja financeira”.



²³ Os riscos incluem as possibilidades de perdas devidas a inactividade, obsolescência tecnológica e de variações no retorno motivada por alterações nas condições económicas. As vantagens podem ser representadas pela expectativa de funcionamento lucrativo durante a vida económica do activo e de ganhos derivados de aumentos de valor ou de realização de um valor residual.

A classificação de uma locação como financeira ou operacional depende da **substância da transacção e não da forma do contrato** (§ 10).

A classificação da locação é feita no início da locação (§ 13). Se, em qualquer momento, as cláusulas da locação forem modificadas, de tal maneira que resulte numa classificação diferente no início da locação, o acordo revisto é considerado como um novo acordo durante o seu prazo. Todavia:

- a renovação do contrato;
- a alteração nas estimativas da vida útil ou valor residual do activo;
- a alteração nas circunstâncias (por exemplo, incumprimento pelo locatário).

não dão origem a uma nova classificação da locação para fins de contabilização (§ 13).

Quando o AFT locado é um terreno, o qual, como regra geral, tem uma vida económica indefinida, a locação do terreno é considerada operacional (e como tal, reconhecida como gasto, na conta 6261 - "Fornecimentos e serviços externos - Rendas e alugueres"), a não ser que se espere a transferência do título de propriedade no final do prazo da locação.

Deste modo, na locação de um edifício que inclua terreno, o terreno e a construção devem ser considerados separadamente para efeitos da classificação da locação. Todavia, se o valor do terreno for imaterial, pode tratar-se como locação única (que inclua a construção e o terreno), a qual poderá ser classificada como financeira ou operacional consoante a finalidade da locação (§§ 14, 15 e 17).

A NCRF 9 (§§ 10 e 11) apresenta alguns exemplos de situações ou indicadores de situações que podem normalmente conduzir a que uma locação seja classificada como locação financeira:

Exemplos de situações que levam a que uma locação seja classificada como locação financeira (§ 10, NCRF 9)

- A locação transfere a posse do activo para o locatário no fim do prazo da locação.
- O locatário tem a opção de comprar o activo por um preço que se espera suficientemente mais baixo do que o justo valor à data em que a opção se torne exercível de modo a que, no início da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida.
- O prazo da locação refere-se à maior parte da vida económica do activo ainda que o título de propriedade não seja transferido.
- No início da locação, o valor presente dos pagamentos mínimos da mesma ascende, pelo menos, ao justo valor do activo locado.
- Os activos locados são de uma tal natureza especializada que apenas o locatário os pode usar sem que sejam feitas grandes modificações.

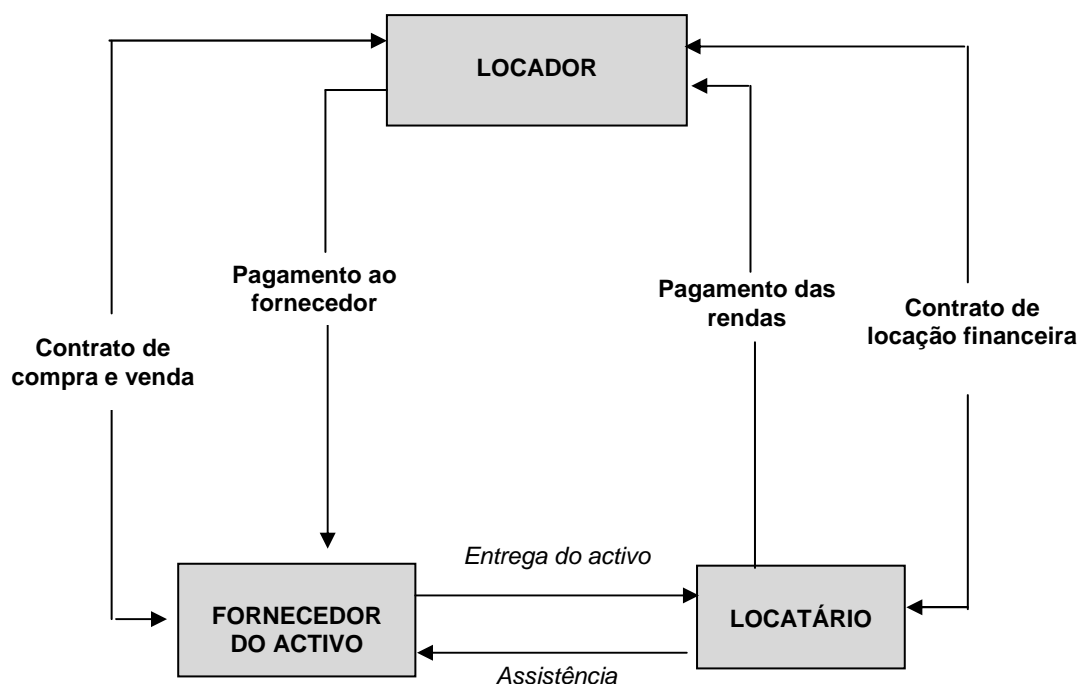
Indicadores de situações que, individualmente ou em combinação, também podem

também conduzir a que uma locação seja classificada como locação financeira (§ 11, NCRF 9)

- Se o locatário puder cancelar a locação, as perdas do locador associadas ao cancelamento são suportadas pelo locatário.
- Os ganhos ou as perdas da flutuação no justo valor do residual serem atribuídas ao locatário.
- O locatário tem a capacidade de continuar a locação por um período secundário com uma renda que seja substancialmente inferior à renda do mercado.

Tendo por base as situações e indicadores de classificação de uma locação como financeira, há um entendimento comum que o **leasing** e o **aluguer de longa duração** devem ser classificados como **locação financeira** (Lourenço, 2000; Pinto *et al.*, 2008). O **renting** (aluguer operacional), poderá ser ou não classificado como locação financeira, dependendo da substância do contrato (Pinto *et al.*, 2008).

Figura 3. Fluxograma de uma operação de locação financeira (*leasing*)



3.1.2. Reconhecimento e mensuração da locação financeira

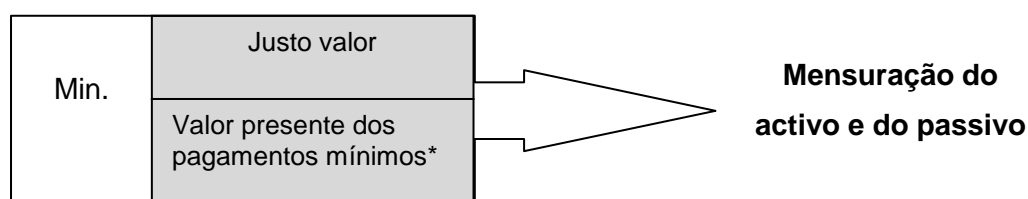
Tal como já referimos, neste tipo de operações devemos dar importância à substância e à realidade económica e não meramente à forma legal da operação. De facto, de acordo com

a EC (§ 51), no caso das locações financeiras a substância e a realidade económica são a de que o locatário adquire os benefícios económicos do uso do activo locado em troca de uma obrigação a pagar por esse direito. Apesar de não se verificar imediatamente a transferência do direito de propriedade do activo locado, e como tal o título de propriedade ainda é do locador, o controlo do activo é exercido pelo locatário (para o qual foram transferidos todos os riscos e vantagens inerentes ao activo), pelo que o activo deve ser reconhecido no Balanço do locatário.

Assim, no começo do prazo de uma locação financeira²⁴ o **locatário** deve reconhecer um activo (na conta 43 - "Activos fixos tangíveis") e passivo (na conta 2513 - "Financiamentos obtidos - Instituições de crédito e sociedades financeiras - Locações financeiras"), pela quantia mais baixa entre (§ 20):

- o justo valor do activo locado; e
- o valor presente dos pagamentos mínimos da locação durante o prazo da locação (incluindo o pagamento da opção de compra quando se espera que esta seja exercida).

Reconhecimento inicial



*Valor presente dos pagamentos mínimos da locação

$$A = R * \frac{1 - (1+i)^{-n}}{i} + \frac{Vrc}{(1+i)^n}$$

A = valor presente do activo
 R = renda (constante)
 Vrc = valor residual do contrato (opção de compra)
 n = n.º de rendas
 i = taxa de desconto²⁵

Mensuração subsequente

Pagamento das rendas

²⁴ Isto é, a data a partir da qual o locatário passa a poder exercer o seu direito de usar o activo locado (§ 4.)

²⁵ A taxa de desconto a usar para descontar os pagamentos mínimos da locação é a taxa de juro implícita na locação se for praticável determinar essa taxa; se não for deve ser usada a taxa incremental de financiamento do locatário (taxa de juro numa locação semelhante ou se não determinável, a taxa de juro de empréstimo por prazo semelhante) (§ 20).

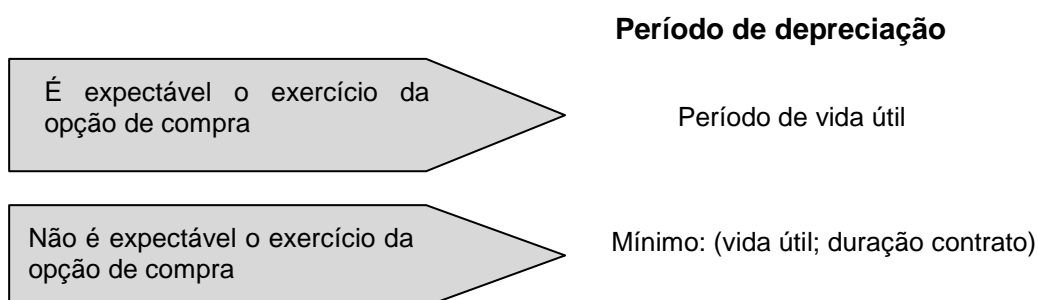
Após o reconhecimento inicial, os pagamentos mínimos da locação, ou renda (que são constantes), devem ser repartidos entre o encargo financeiro (juro), reconhecido como gasto (na conta 6918), e a redução do passivo (amortização do capital em dívida, ou amortização financeira), evidenciado na conta 2513.

RENTA	Amortização financeira
	Juro

Depreciação

O AFT reconhecido no momento do contrato deve ser depreciado ao longo da sua vida útil, de forma consistente com a política adoptada pela entidade em relação a activos depreciáveis por ela possuídos. Para o seu cálculo deve ter por referência a NCRF 7, devendo a depreciação ser reconhecida como gasto (na conta 642) durante o período de vida útil.

Todavia, se não houver certeza razoável de que o locatário irá exercer a opção de compra no fim do prazo da locação, e obter a titularidade do activo, o mesmo deve ser depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, dos dois, no prazo que for mais curto (§ 24).



Imparidade

Segundo a NCRF 9 (§ 27), para determinar se um activo locado está em imparidade deve aplicar-se a NCRF 12, anteriormente abordada.

REGISTOS CONTABILÍSTICOS

No momento do contrato

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
-----------	----------------	-----------------	--------------

Celebração de contrato de locação financeira	43X	2513	Pelo valor do contrato Mínimo: (justo valor; valor presente pagamentos mínimos)
--	-----	------	--

Pelos pagamentos mínimos da locação (renda)

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pela redução do passivo	2513		Valor da amortização financeira
Pelo encargo financeiro	6918		Valor do juro
Pelo valor pago		11 ou 12	Valor da renda

NOTA: Tratando-se da locação de um activo que confira direito a dedução do IVA, há que considerar a débito a conta 2432 - "Estado e outros entes públicos - IVA - Dedutível"

Pela depreciação anual

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pela depreciação anual	642	438	Quota de depreciação

Pelo exercício da opção de compra, no final do prazo da locação

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pelo valor pago	2513	11 ou 12	Valor residual

Pela devolução do activo, no caso de não haver exercício da opção de compra, no final do prazo da locação

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pela desreconhecimento do activo	6871 ou 7871	43x	Valor inicial
Pela anulação das depreciações acumuladas	438	687 ou 787	Depreciações acumuladas
Pela redução do passivo	2513	687 ou 787	Valor residual

NOTA: Consoante o ganho ou a perda gerados, movimentar-se-á, respectivamente, a conta 7871 ou a conta 6871.

3.1.3. Venda seguida de locação financeira

Uma transacção de venda seguida de locação, também chamada *leaseback*, consiste na venda de um activo seguido da locação desse activo, podendo tratar-se de uma locação operacional ou de uma locação financeira. Assim, a entidade apesar de vender esse activo (ao locador) continua a utilizá-lo (como locatário).

Se uma transacção de venda de um AFT for seguida de uma locação financeira sobre esse activo, o eventual ganho ou mais-valia da venda (excesso do produto da venda sobre a quantia escriturada do activo) não deve ser reconhecido de imediato nos resultados (na conta 7871), mas deverá ser diferido e transferido para resultados durante o prazo da locação (§ 52 e 53), isto é, é tratado como rendimento diferido na conta 282 - "Diferimentos - Rendimentos a reconhecer".

REGISTO CONTABILÍSTICO

1.º Pela venda do activo

- ✓ Se a venda gera ganho

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pela desreconhecimento do activo	282	43x	Custo
Pela anulação das depreciações acumuladas	438	282	Depreciações acumuladas
Pela valor de venda	11 ou 12 ou 2711	282	Valor de venda

Pela regularização do diferimento, em cada ano do período locação:

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m.)
Pela regularização anual do rendimento diferido	282	7871	Valor do ganho/n.º anos prazo locação

- ✓ Se a venda gera perda

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m.)
Pela desreconhecimento do activo	6871	43x	Custo
Pela anulação das depreciações acumuladas	438	6871	Depreciações acumuladas
Pela valor de venda	11 ou 12 ou 2711	6871	Valor de venda

2.º Pela locação financeira

Os lançamentos são idênticos aos referidos anteriormente.

Face ao exposto, podemos afirmar que a NCRF 9 não apresenta alterações significativas a registar face ao já preconizado na DC n.º 25 - "Locações", em virtude da mesma já retratar substancialmente o conteúdo da NIC 17.

3.2. Activos fixos tangíveis adquiridos através de subsídios do Governo

Tipos de subsídios

A NCRF 22 - "Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo, baseada na NIC 20, com o mesmo título, prescreve o tratamento contabilístico dos subsídios, distinguindo para o efeito (§ 4, NCRF 22):

- subsídios relacionados com activos: são subsídios do Governo cuja condição primordial é a de que a empresa que a eles se propõe deve comprar, construir ou por qualquer forma adquirir activos a longo prazo;
- subsídios relacionados com rendimentos: por exclusão da definição anterior, são subsídios do Governo que não estão relacionados com activos.

Reconhecimento

Os subsídios do Governo (incluindo os subsídios não monetários mensurados pelo justo valor²⁶), só devem ser reconhecidos depois de existir segurança de que:

- a entidade cumprirá as condições associadas ao recebimento do subsídio; e
- os subsídios serão recebidos (§ 8, NCRF 22).

A NCRF 22 (§ 13) estipula que os subsídios de Governo devem ser reconhecidos como **rendimentos** durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados, numa base sistemática. Deste modo, os subsídios relacionados com:

- **Activos depreciables:** deverão ser reconhecidos como rendimento durante os períodos e na proporção em que a depreciação desses activos é reconhecida (§ 15, NCRF 22).
- **Activos não depreciables:** deverão ser reconhecidos como rendimento durante os períodos em que a entidade suporta o custo de satisfazer certas obrigações assumidas e relacionadas com o subsídio. Por exemplo, um subsídio de terrenos

²⁶ Quando os subsídios do Governo assumem a forma de transferência de um activo não monetário, como, por exemplo, de um terreno ou outro recurso para uso da empresa, quer o activo quer o subsídio devem ser mensurados pelo justo valor, ou na impossibilidade da sua determinação, por uma quantia nominal (§ 21, NCRF 22).

condicionado pela construção de um edifício no local, deve ser reconhecido como rendimento durante a vida útil do edifício (§ 16, NCRF 22).

A NCRF 22 (§ 13) acrescenta que os subsídios do Governo não devem ser directamente creditados ao capital próprio.

No entanto, na sessão de apresentação pública do SNC, em 23 de Abril, foi referido que esta norma iria sofrer alterações face à proposta inicialmente apresentada, sendo que os subsídios seriam reflectidos no capital próprio, não invalidando contudo o seu reconhecimento nos resultados durante os períodos em que a entidade reconhece os gastos relacionados com o subsídio.

Deste modo, a disposição prevista na NCRF 22 (§ 22) pela qual os subsídios relacionados com activos devem ser apresentados no Balanço como rendimentos diferidos (na conta 283 - "Subsídios para investimentos"²⁷), deixará de fazer sentido. A justificação prende-se com o facto de não ser legítimo reconhecer um passivo (a conta 283 surge no passivo), numa situação em que há apoio do Governo sob a forma de subsídio.

Assim, a versão final da NCRF 22 (ainda não disponível) deverá referir que os subsídios relacionados com activos devem ser apresentados no Balanço na rubrica de capitais próprios (provavelmente numa conta de 58 - "Reservas", a fim de limitar a sua distribuição). Deverá, no entanto, considerar-se o reconhecimento como rendimento (na conta 7883 - "Imputação de subsídios para investimentos") numa base sistemática durante a vida útil do activo (no caso do mesmo ser depreciado).

Ou seja, a transferência prevista da conta 283 para a conta 7883 passará a dar lugar, pela versão final da norma, a um lançamento da classe 5 para a conta 7883.

De referir que, face ao POC, os rendimentos relacionados com subsídios para investimentos deixam de ter carácter extraordinário (o POC previa a conta 7983). O tratamento a preconizar na versão final da NCRF 22 também se apresenta como inovador face ao POC, que apenas permitia o reconhecimento em capitais próprios de subsídios para investimentos relacionados com activos não depreciáveis (caso de terrenos) vendo agora, com o SNC, este tratamento alargado também aos subsídios relacionados com activos depreciáveis.

²⁷ A nota de enquadramento à conta 283 - "Subsídios para investimentos" esclarecia que serve para registar os subsídios associados com activos, que deverão ser transferidos, numa base sistemática, para a conta 7883 - "Imputação de subsídios para investimentos", à medida que se forem contabilizando as depreciações do investimento a que respeitem.

Os subsídios relacionados com rendimentos continuam a ser apresentados na DR (§ 25, NCRF 22); devem ser reconhecidos como rendimentos, estando prevista a conta 75 - "Subsídios à exploração".

751 - "Subsídios do Estado e outros entes públicos"

752 - "Subsídios de outras entidades"

Devem contudo, na medida do possível, ser balanceados numa base sistemática, durante os períodos necessários, com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem.

Face ao exposto, a versão final da NCRF 22 dará origem aos seguintes registos contabilísticos no que respeita a subsídios relacionados com activos, designadamente, AFT.

Subsídios relacionados com AFT depreciáveis:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito
Pela comunicação do subsídio atribuído pela entidade X	278	58x
Pela aquisição do activo (poderá haver IVA dedutível)	43x	2711
Pelo pagamento ao fornecedor de investimentos	2711	11/12
Pelo recebimento do subsídio	11/12	278
Pela contabilização das depreciações do activo	642	438
Pela imputação do subsídio ao período na parte proporcional à depreciação	58x	7883

Subsídios relacionados com AFT não depreciáveis:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito
Pela comunicação do subsídio atribuído pela entidade X	278	58x
Pela aquisição do activo	43x	2711
Pelo pagamento ao fornecedor de investimentos	2711	11/12
Pelo recebimento do subsídio	11/12	278

4. DIVULGAÇÕES

As NCRF anteriormente analisadas exigem a divulgação de informação relativa aos activos fixos tangíveis, conforme se resume abaixo:

<p>NCRF 7 (§§ 73 a 76)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Critérios de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta; • Métodos de depreciação usados; • Vidas úteis ou taxas de depreciação usadas; • Quantia escriturada bruta e depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período; • Reconciliação da quantia escriturada no começo e no fim do período (que mostre as adições, revalorizações, alienações, activos classificados como detidos para venda, depreciações, perdas por imparidade e suas reversões); • Se for aplicado o modelo de revalorização, devem ser divulgados os métodos e pressupostos aplicados na estimativa do justo valor dos activos; a forma como foi determinado o justo valor (por referência a preços num mercado activo ou em transacções de mercado recentes ou por outras técnicas de valorização); o excedente de revalorização, etc.
<p>NCRF 8 (§§ 38 a 39)</p>	<p>Uma entidade deve divulgar a seguinte informação nas notas às DF's do período em que o activo foi classificado como detido para venda ou vendido:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Descrição do activo não corrente (ou grupo para alienação); • Descrição dos factos e circunstâncias da venda, ou que conduziram à alienação esperada, e a forma e tempestividade esperada para essa alienação; • Perda ou ganho reconhecido, na sequência do reconhecimento de perdas por imparidade e reversões de acordo com os §§ 20 a 22. • Em caso de alteração do plano de venda, descrição dos factos e circunstâncias que levaram à decisão para alterar o plano de venda.
<p>NCRF 9 (§§ 28 a 29)</p>	<p>Os locatários devem fazer as seguintes divulgações relativas a locações financeiras:</p> <ul style="list-style-type: none"> • A quantia escriturada líquida para cada categoria de activo; • Uma reconciliação entre o total dos futuros pagamentos mínimos da locação à data do Balanço e o seu valor presente. • As rendas contingentes reconhecidas como um gasto do período; • O total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação, que se espera que sejam recebidos nas sublocações não canceláveis, à data do Balanço; • Uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locatário. • Os requisitos da divulgação segundo a NCRF 7 aplicam-se a locatários por activos locados segundo locações financeiras. • A quantia de perdas por imparidade e reversões de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados durante o período e as linhas de itens da DR em que essas perdas por imparidade e reversões são incluídas;
<p>NCRF 12 (§§ 28 a 29)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • A quantia de perdas por imparidade e de reversões de perdas por imparidade em activos revalorizados reconhecidas directamente no capital próprio durante o período; • Divulgar informação detalhada quando as perdas por imparidade forem materiais para activos individuais ou unidades geradoras de caixa, designadamente: acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento ou reversão da perda por imparidade, a quantia da perda por imparidade reconhecida ou revertida; a base utilizada para o cálculo da quantia recuperável, etc.
<p>NCRF 22 (§ 32)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Política contabilística adoptada na contabilização dos subsídios; • Natureza e extensão dos subsídios reconhecidos nas demonstrações financeiras; • Condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do Governo que tenham sido reconhecidas.

BIBLIOGRAFIA

- ANICETO, Ana Luísa Nabais (2007), “Reconhecimento e reversão de perdas de imparidade em unidades geradoras de caixa”, *Revista Revisores & Empresas*, Julho/Setembro, pp. 29-35
- GUIMARÃES, Joaquim Cunha (2007), “ A estrutura conceptual da contabilidade - Do POC ao SNC”, *Revista TOC*, n.º 91, Outubro, pp. 42-56
- GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha (2002), “ A ‘reavaliação’ legal em 2002”, *Boletim APECA*, nº 108, Abril/Junho, pp. 11-12
- BANDEIRA, Ana Maria; BENJAMIM, Sousa; NETO, Susana (2008), “O tratamento dos activos fixos tangíveis no SNC proposto: sua comparação com o POC”, XII Congresso de Contabilidade e Auditoria, Novembro, Aveiro
- BORGES, António; RODRIGUES, José Azevedo; RODRIGUES, José Miguel; RODRIGUES, Rogério (2007), *As Novas Demonstrações Financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade*, 2ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007.
- GUIMARÃES, Joaquim Cunha (2008), “As demonstrações financeiras - Do POC ao SNC”, *Revista TOC*, n.º 95, Fevereiro, pp. 29-38
- GUIMARÃES, Mário (2009), Curso de Especialização sobre o novo Sistema de Normalização Contabilística, 5ª edição, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, Escola Superior de Gestão, Barcelos, Abril/Maio
- CIPRIANO, João A. Santos (2008), “SNC - Projecto O novo normativo contabilístico nacional - enquadramento e 1.ª aplicação das NCRF”, Formação à distância, CTOC, Curso DIS0708, Setembro-Outubro
- FARINHA, José Pedro (2007), “Sistema de Normalização Contabilística”, Acção de Formação Segmentada, CTOC, Lisboa, Novembro
- MOTA, Joaquim Jorge A.; LEMOS, Kátia C. Matos Ribeiro (2006), “Questões de Aplicabilidade da Directriz Contabilística nº 16 - Reavaliações de Activos Imobilizados Tangíveis - o caso das reavaliações sem suporte em diploma legal específico”, XIV Encontro Nacional da Associação de Docentes de Contabilidade do Ensino Superior, Viana do Castelo, 21 e 22 de Abril
- LOURENÇO, João Cabrito (2000), “As locações - aspectos contabilísticos e fiscais”, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 422, Novembro, pp. 299-303
- PINTO, A.; MOUTINHO, A.; PAIS, C.; AREOSA, J.; CORREIA, L.; GRAÇA, M.; FREIRE, M.; FERNANDES, O.; BARATA, P.; DIAS, P., REIS, P.; PONTES, S.; CASADO, T.; NASCIMENTO, V. (2008) *Normas Internacionais de Contabilidade:*

- Aplicação Prática das Normas Internacionais de Relato Financeiro em Portugal* ,
Coordenação de José Gonçalves Roberto, Verlag Dashöfer, ISBN 978-972-8906-77
- SANTOS, Fernando Teixeira (2009), Apresentação do Novo Sistema de Normalização Contabilística, Intervenção do Ministro de Estado e das Finanças em 23 de Abril de 2009, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Disponível em www.portugal.gov.pt/
 - SILVA, F.G. Gonçalves; PEREIRA, J.M. Esteves; RODRIGUES, L. Lima (2006), *Contabilidade das Sociedades*, 12ª Edição, Plátano Editora, Lisboa



FORMAÇÃO À DISTÂNCIA

Curso DIS1609

MANUAL DO CURSO

SNC - ACTIVOS NÃO CORRENTES

ELABORADO POR:

SÓNIA MONTEIRO

JORGE MOTA

Abril 2009



FORMAÇÃO À DISTÂNCIA

Curso DIS1609
SNC: ACTIVOS NÃO CORRENTES

BLOCO FORMATIVO II

ACTIVOS INTANGÍVEIS

ELABORADO POR:

SÓNIA MONTEIRO

JORGE MOTA

Abril 2009

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	1
1. ENQUADRAMENTO DOS ACTIVOS INTANGÍVEIS.....	2
2. DEFINIÇÃO	3
3. RECONHECIMENTO	5
4. MENSURAÇÃO INICIAL	6
4.1. Aquisição separada.....	7
4.2. Aquisição numa concentração de actividades empresariais.....	8
4.3. Aquisição por meio de um subsídios do Governo	10
4.4. Troca de activos	10
4.5. Activos gerados internamente	11
5. RECONHECIMENTO COMO GASTO	13
6. MENSURAÇÃO APÓS O RECONHECIMENTO.....	15
6.1. Modelo do custo.....	15
6.2. Modelo de revalorização	16
7. AMORTIZAÇÃO.....	16
7.1. Definições	16
7.2. Activos intangíveis com vida útil finita	18
7.3. Activos intangíveis com vida útil indefinida	21
8. IMPARIDADE.....	23
8.1. Identificação e Mensuração.....	23
8.2. Reconhecimento da perda por imparidade	24
8.3. Reversão da perda por imparidade	25
8.4. Revisão da amortização.....	27
8.5. Perda por imparidade do <i>trespasse (goodwill)</i>	27
9. REVALORIZAÇÃO DE ACTIVOS INTANGÍVEIS	28
10. RETIRADAS E ALIENAÇÕES	32
11. ACTIVOS INTANGÍVEIS CLASSIFICADOS COMO DETIDOS PARA VENDA.....	33
12. DIVULGAÇÃO	36

13. ANÁLISE COMPARATIVA: SNC vs POC	37
BIBLIOGRAFIA.....	41

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1. Código de Contas: Activos intangíveis – POC vs SNC	2
Quadro 2: NCRF 6 vs POC: Análise Comparativa	39

SIGLAS E ABREVIATURAS

§ - Parágrafo

AFT - Activo fixo tangível

AI – Activo intangível

Al. - Alínea

Art. - Artigo

CNC - Comissão de Normalização Contabilística

DC – Directriz Contabilística

DF's - Demonstrações financeiras

N.º - Número

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NIC – Norma Internacional de Contabilidade

POC - Plano Oficial de Contabilidade

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

UGC – Unidade geradora de caixa

INTRODUÇÃO

O presente trabalho destina-se a apoiar a formação à distância sobre o tema “SNC – Activos não correntes”, designadamente o Bloco Formativo II relacionado com os Activos Intangíveis.

O trabalho começa com o enquadramento dos activos intangíveis no novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC). De seguida, analisa-se o conceito de activo intangível e o reconhecimento e mensuração (inicial e subsequente) deste tipo de activos, bem como o seu desreconhecimento, à luz da NCRFF 6 – “Activos intangíveis”.

É também abordado o tratamento contabilístico dos activos intangíveis quando classificados como detidos para venda, preconizado pela NCRF 8 – “Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas”.

São ainda apresentadas as divulgações exigidas pelas normas supra mencionadas.

Por último, é feita uma breve comparação entre o disposto no POC e nas NCRF relativamente aos activos intangíveis.

1. ENQUADRAMENTO DOS ACTIVOS INTANGÍVEIS

Tal como já abordado no Bloco Formativo I, os activos não correntes proporcionam benefícios económicos a uma entidade por períodos superiores a um ano.

Estes activos direccionam-se para as actividades de natureza operacional de uma entidade, e podem ser tangíveis ou intangíveis.

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) trata os activos intangíveis na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) n.º 6 – “Activos Intangíveis”, que tem por base a Norma Internacional de Contabilidade (NIC) n.º 38 – “Activos Intangíveis”. A complexidade da temática dos intangíveis tema é visível pela quase uma década de trabalho na elaboração desta NIC.

A decisão de reconhecer o investimento em intangíveis como gasto ou activo tem repercussões directas na avaliação das empresas, conduzindo a diferenças substanciais no valor do activo e nos resultados de uma entidade.

No entanto, a dificuldade em verificar os critérios de reconhecimento de activo, previstos na Estrutura Conceptual do SNC, e reforçados na NCRF 6, vem limitar o reconhecimento de alguns intangíveis no balanço de uma entidade. De facto, alguns gastos que, à luz do POC, eram tratados como incorpóreos (tais como as Despesas de Instalação e as Despesas de Investigação) deixam de ser reconhecidos como activo, tendo por base a NCRF n.º 6, devido a uma maior restrição dos critérios de reconhecimento.

Tal como consta do quadro 1, os activos intangíveis correspondem à nova designação das Imobilizações Incorpóreas estabelecidas no POC. A esta conta passa a ser atribuído o código 44– Activos Intangíveis, que contempla as seguintes subcontas:

Quadro 1. Código de Contas: Activos intangíveis – POC vs SNC

Conta 43 – Imobilizações Incorpóreas (POC)		Conta 44 – Activos intangíveis (SNC)	
431	Despesas de instalação	441	Trespasse (goodwill)
432	Despesas de I&D	442	Projectos de desenvolvimento
433	Propriedade Industrial e Outros Direitos	443	Programas de computadores
434	Trespasse	444	Propriedade Industrial
		446	Outros activos intangíveis
		448	Amortizações acumuladas
		449	Perdas por imparidade acumuladas

Como novidades destacamos o facto de, para além de deixarem de ser consideradas como activo as despesas de instalação e as despesas de investigação, passa a existir uma subconta específica para Programas de computadores. Na subconta “despesas de investigação”, segundo as notas de enquadramento do SNC, apenas serão registados os dispêndios que, nos termos do §57 da NCRF 6, reúnam as condições para se qualificarem como activos intangíveis.

À semelhança dos activos fixos tangíveis, o SNC prevê um subconta para as amortizações acumuladas (conta 448)¹, contrariamente ao POC onde as amortizações acumuladas eram evidenciadas numa conta própria para o efeito (Conta 48- Amortizações acumuladas). De igual modo, o SNC apresenta uma subconta para evidenciar as perdas por imparidade acumuladas (conta 449) em activos intangíveis.

2. DEFINIÇÃO

Um activo intangível é “um activo não monetário identificável sem substância física²”(§ 8, NCRF 6).

Observação (§4, NCRF 6).

Há elementos do activo intangível que podem estar contidos numa substância física Por exemplo, um disco compacto (no caso de *software* informático) ou documentação legal (no caso de licenças ou patentes).

Ao classificar um activo que incorpore tanto elementos intangíveis como tangíveis, é necessário avaliar qual elemento é mais significativo, o que requer um juízo de valor por parte da entidade. Se o elemento mais significativo for o tangível, então aplica-se o disposto na NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis. Se o elemento mais significativo for o intangível então aplica-se o disposto na NCRF 6.

No que respeita ao *software*, se o funcionamento de um equipamento controlado por computador depender da existência do *software* de computador, então, este é considerado parte integrante do respectivo equipamento, sendo portanto tratado como um activo fixo tangível. O mesmo aplica-se ao sistema operativo de um computador. Quando o *software* não seja uma parte integrante do *hardware* respectivo, o *software* do computador é tratado como um activo intangível (o código de contas do SNC contempla uma subconta específica para os programas de computadores: 443).

Completando aquela definição de activo intangível com a definição de activo (alínea a) do §49 da EC do SNC), apresentada no Bloco Formativo I, podemos apresentar a seguinte definição de activo intangível:

¹ De relembrar que o SNC distingue o termo depreciação de amortização, consoante o tipo de activo, tangível ou intangível, respectivamente.

² Um activo intangível ou não têm substância física, ou tendo-a, o seu valor não se traduz nessa substância física. De facto, o valor de um *software* não pode ser mensurado pelo custo do CD-Rom ou outro suporte digital onde está contido; de igual modo, uma patente não pode ser mensurada pelo certificado que atribui a patente.

- é um activo não monetário identificável sem substância física, detido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendar a outros, ou para finalidades administrativas, que é controlado pela empresa, como resultado de acontecimentos passados e do qual a entidade espera obter benefícios económicos futuros.

Na sequência desta definição, são três as **características/critérios** que definem um activo intangível:

IDENTIFICABILIDADE	Um activo intangível é identificável se: <ul style="list-style-type: none">- for separável, o que ocorre sempre que a entidade o possa vender, transferir, alugar ou trocar, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, activo ou passivo relacionado; ou- resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade (por exemplo direitos de autor, direitos de propriedade, registo de passes de jogadores de futebol, etc.). (§ 11 e 12, NCRF 6).
CONTROLO	Uma entidade controla um activo se conseguir obter benefícios económicos futuros que fluam do recurso subjacente e possa restringir o seu acesso a terceiros (§ 13, NCRF 6).
BENEFÍCIOS ECONÓMICOS FUTUROS	Os benefícios económicos futuros que fluam de um activo intangível podem incluir réditos da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos, ou outros benefícios resultantes do uso do activo pela empresa (§ 17, NCRF 6)..

A característica da **identificabilidade** é fundamental para que o elemento intangível não se confunda com o *trespasse (goodwill)*. De facto, o *goodwill* diz-se não identificável porque não pode ser substancialmente transferido para uma entidade, sem que ocorra a venda de outros activos ou das operações de um negócio.

Todavia, a separabilidade não é uma condição essencial/necessária para a identificabilidade de um elemento intangível, uma vez que ainda que a entidade o adquira em conjunto com outros activos, ele pode ser facilmente identificável, caso se verifique, com a transacção, a transferência de direitos legais que permitam a sua identificação. De igual forma, o elemento intangível será identificável, quando associado a outros activos, sempre que a empresa consiga identificar os benefícios que lhe estão associados.

Os activos intangíveis identificáveis referem-se, assim, a patentes, *copyrights*, marcas, *franchises*, software de computadores, listas de clientes, nomes comerciais, quotas de importação, licenças, *know-how* especializado (propriedade intelectual), receitas, fórmulas, desenhos, protótipos, direitos de comercialização e outros direitos que podem ser transferidos para uma determinada entidade sem que seja necessária a transferência do activo fixo tangível que lhes esteja associado.

Quanto ao **controle**, por norma, o poder de controlo sobre os benefícios económicos futuros dado por direitos legais. Na ausência destes, será mais difícil comprovar o controlo sobre o activo. No entanto, a NCRF 6 considera que tais direitos legais não são condição necessária para a existência de controlo, desde que as entidades sejam capazes de exercer esse controlo de alguma maneira.

Em relação ao conhecimento técnico, uma entidade pode controlar os benefícios económicos que dele pode advir, caso o conhecimento estiver protegido por direitos legais (*copyrights*) ou desde que exista um dever legal dos empregados em manterem a confidencialidade sobre o conhecimento adquirido. Relativamente à propriedade intelectual e à formação especializada é difícil comprovar o controlo dos benefícios económicos de trabalhadores especializados (estes podem sempre deixar a entidade e obter emprego noutra local, onde podem aplicar o *know-how* adquirido), a não ser que a empresa esteja protegida por direitos legais, isto é, a existência de um vínculo que lhe garanta o controlo sobre tais benefícios económicos.

No caso de uma carteira de clientes, uma entidade geralmente não tem controlo suficiente sobre os benefícios económicos futuros derivados do relacionamento e fidelização dos clientes (pois os clientes podem mudar de fornecedor), a não ser que existam direitos contratuais sobre os mesmos.

Quanto ao **fluir de benefícios económicos futuros**, não é necessário que tomem a forma de um rédito. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual (*Know-how*) num processo produtivo pode levar a uma redução de custos de produção e não, necessariamente, a um aumento de réditos futuros (através da venda de bens/prestação de serviços).

3. RECONHECIMENTO

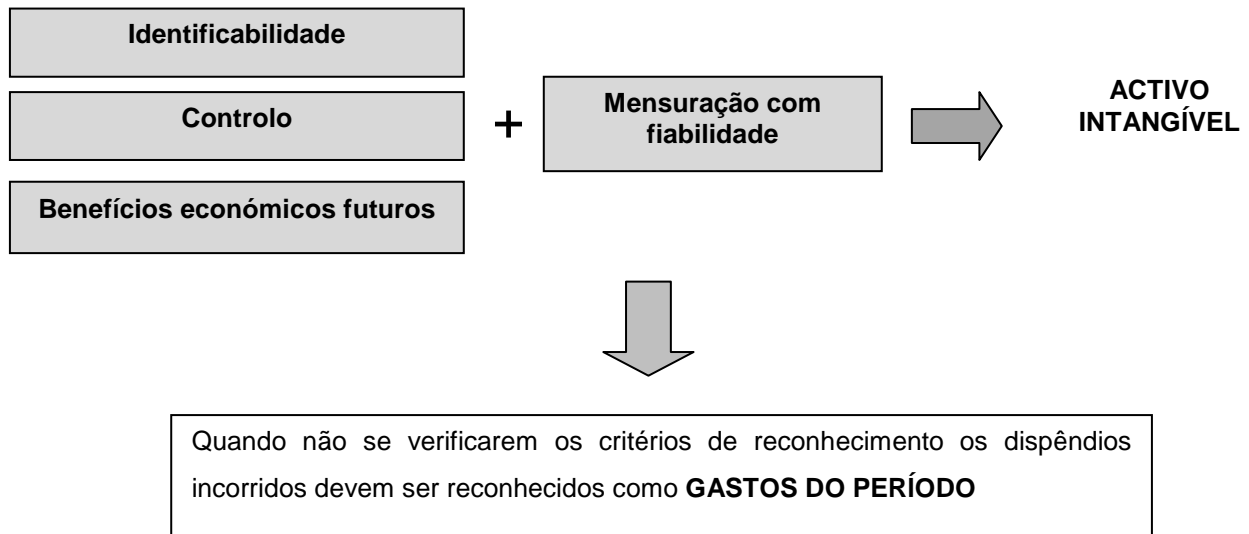
De acordo com a NCRF 6 (§ 18), e à semelhança dos activos fixos tangíveis, o reconhecimento de um activo intangível apenas pode ser feito se satisfizer:

- a definição de activo intangível (anteriormente referida) e
- os critérios de reconhecimento de um activo, a que já fizemos referência, isto é, (a) a elevada probabilidade de fluírem benefícios económicos para a entidade e (b) a possibilidade de mensurar custo do activo de forma fiável (§ 21).

Isto significa que, qualquer recurso, para ser considerado intangível, deve satisfazer *a priori* a definição de activo, sendo condição necessária para o seu reconhecimento que o seu custo ou valor possa ser quantificado com fiabilidade.

Em síntese:

Reconhecimento de um activo intangível



No **reconhecimento inicial** dos activos intangíveis é necessário distinguir em:

- **Activos adquiridos separadamente** (§25 a §32) – os dispêndios são, normalmente, reconhecidos como activo intangível (ex. aquisição de marcas, patentes, etc.).
- **Activos gerados internamente** (§51 a §67) – os dispêndios são, regra geral, reconhecidos como gastos do período (ex. conhecimento técnico, fase de pesquisa).
- **Outras situações** (§33 a §50) – activos adquiridos numa concentração de actividades empresariais, através de subsídios de governo ou ainda através de troca de activos.

pois mensuração será diferente em cada uma das situações referidas.

4. MENSURAÇÃO INICIAL

Na **mensuração inicial** activos intangíveis critério geral a aplicar é o **custo** (histórico) (§ 24). Contudo, o critério de mensuração pode variar consoante o activo seja gerado internamente ou adquirido a terceiros, sendo que no último caso, o valor atribuído à aquisição de um activo intangível depende se esse activo é adquirido separadamente, como

parte de uma concentração de actividades empresariais, por meio de um subsídio do Governo ou por troca de activos, conforme evidencia o quadro abaixo:

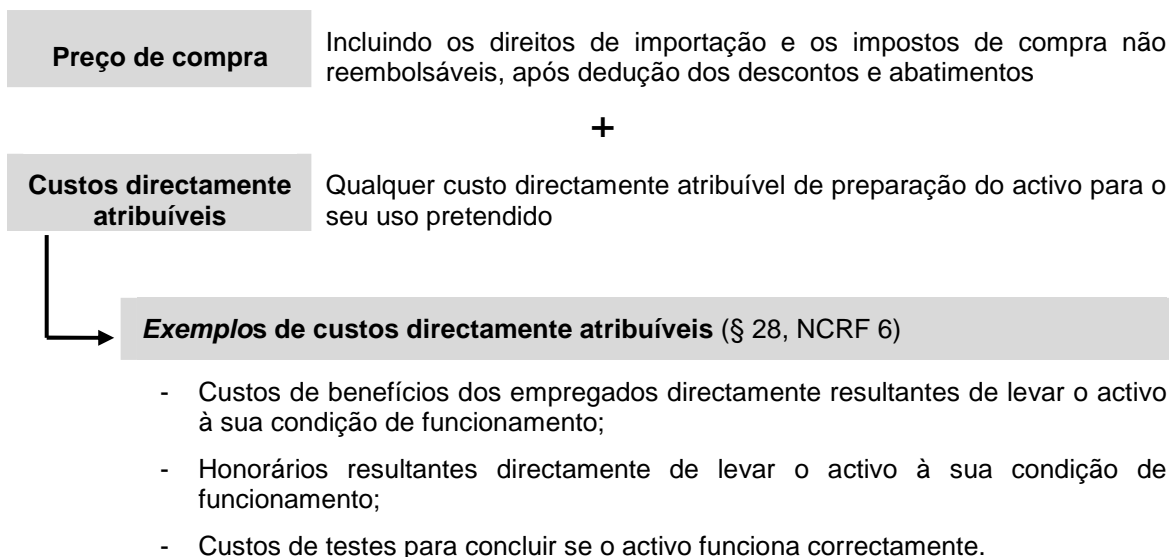
Critério de mensuração	Aquisição/produção de activos intangíveis
Custo Aquisição	Activos intangíveis adquiridos separadamente (NCRF 6) Adquiridos em concentração de actividades empresariais (NCRF 14)
Justo Valor	Adquiridos por meio de um subsídio (NCRF 22) Adquiridos por troca de activos (NCRF 6)
Custo de Produção	Activos intangíveis gerados internamente (NCRF 6)

4.1. Aquisição separada

Se o activo intangível é adquirido separadamente, então o seu custo pode normalmente ser mensurado com fiabilidade, sobretudo se a retribuição da compra for na forma de dinheiro ou outros activos monetários (§27).

O custo de um activo intangível adquirido separadamente é substancialmente semelhante ao custo de um activo fixo tangível, analisado no Bloco Formativo I.

Deste modo, o **custo de um item do activo fixo tangível** compreende (§ 27, NCRF 6):



A NCRF 6 apresenta ainda exemplos de dispêndios que não são feitos parte do custo de um activo intangível (§ 29), bem como exemplos de custos que não são incluídos na quantia escriturada de um activo intangível, e que são incorridos na utilização ou reinstalação desse activo (§ 30).

Exemplos de dispêndios não são fazem parte do custo de um activo intangível (§ 29, NCRF 6)

- Custos de introdução de um novo produto/ serviço (incluindo custos de publicidade ou actividades promocionais);
- Custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal);
- Custos administrativos e outros custos gerais.

Exemplos de custos incorridos na utilização ou reinstalação de um activo intangível e que não são incluídos na sua quantia escriturada (§ 30, NCRF 6)

- Custos incorridos enquanto um activo capaz de funcionar da forma pretendida ainda esteja para ser colocado em uso;
- Perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto cresce a procura da produção do activo.

O reconhecimento de custos na quantia escriturada do activo cessa quando este ficar disponível para uso (§30).

Face ao exposto, o reconhecimento inicial de um activo intangível pela aquisição separada faz-se mediante o seguinte registo contabilístico:

Pela aquisição separada

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m)
Pela aquisição separada	44x	11 ou 12 ou 2711	Custo de aquisição

À semelhança dos activos fixos tangíveis, se o pagamento de um activo intangível for diferido para além do prazo normal de crédito, o seu custo é o equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre essa quantia e o pagamento total é reconhecida como juro (gasto do período) durante o período do crédito, a não que a entidade aplique o tratamento de capitalização permitido na NCRF 10- Custos de empréstimos obtidos. Isto é, em determinadas circunstâncias tais juros podem não ser reconhecidos como gasto, mas capitalizados (reconhecidos como Activo), acrescentando ao custo do activo intangível.

Capitalização de juros

4.2. Aquisição numa conc

- Quando um activo leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o uso pretendido, e é contraído um empréstimo directamente atribuível à aquisição, construção ou produção desse activo, os custos de empréstimos obtidos (juros) podem ser capitalizados como parte do custo desse activo, quando seja provável que deles resultarão benefícios económicos futuros para a entidade e tais custos possam mensurar-se com fiabilidade (§ 8-15, NCRF 10).
- a capitalização dos custos de empréstimos cessa quando estiverem concluídas as actividades necessárias para preparar o activo para o uso pretendido (§ 22, NCRF 10).

entração de actividades empresariais

De acordo com a NCRF 14 – Concentrações de Actividades Empresariais, se um activo intangível for adquirido numa concentração de actividades empresariais, o custo desse activo intangível é o seu justo valor à data da aquisição.

O justo valor de activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais pode, normalmente, ser mensurado com fiabilidade de modo a ser reconhecido separadamente do Trespasse (*goodwill*) (§ 35, NCRF 6)

Por vezes, numa concentração de actividades empresariais apenas pode ser separável em conjunto com um activo (tangível ou intangível relacionado) (a NCRF 6 aponta como exemplo o caso do título de publicação de uma revista, que não pode ser vendido separadamente da base de dados de assinantes, ou o caso de uma marca comercial de água mineral que não pode ser vendida separadamente da fonte). Nestes casos, o grupo de activo deve ser reconhecido como um único activo separadamente do Trespasse (*goodwill*) se os justos valores individuais dos activos do grupo não puderem ser mensurados com fiabilidade (§ 36, NCRF 6).

O tratamento contabilístico do trespasse (*goodwill*) adquirido numa concentração de actividades empresariais está preconizado na NCRF 14. No seu parágrafo 32 estabelece que, à data de aquisição, o trespasse deve ser reconhecido, pela adquirente, como um activo (na conta 441 – Trespasse) e deve ser mensurado pelo seu custo, que é o excesso do custo da concentração de actividades empresariais acima do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida (§ 32, NCRF14).

Mensuração do justo valor:

- Se existe comercialização num mercado activo³, o justo valor do activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais é a cotação do preço de mercado ou o preço da transacção semelhante mais recente (caso os preços de mercado não estejam disponíveis) (§ 39, NCRF 6)
- Se não existir mercado activo para um activo intangível, mas este é passível de mensuração fiável, o justo valor é a quantia que a entidade teria de pagar, à data da

³ Um mercado activo “é um mercado no qual se verifiquem todas as condições seguintes:

(a) Os itens negociados no mercado são homogéneos;

(b) podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e a vender; e

(c) Os preços estão disponíveis ao público” (§ 8, NCRF 6).

aquisição, pelo activo numa transacção entre partes conhecedoras não relacionadas e dispostas a isso (§ 40, NCRF 6)

- Caso não exista comercialização num mercado activo e seja impossível a mensuração fiável do activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais, o activo não é reconhecido e é incluído no *goodwill*.

4.3. Aquisição por meio de um subsídios do Governo

Há casos em que um activo intangível pode ser obtido livre de encargos ou por retribuição nominal, através de um subsidio do Governo. A NCRF 6 (§ 44) aponta como exemplo o caso do Governo transferir ou imputar a uma entidade direitos de aterragem em aeroportos, licenças para operar estações de rádio ou televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos para aceder a recursos restritos.

O tratamento destes activos intangíveis deve ser feito à luz da NCRF 22 - *Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*, segundo a qual uma entidade pode, inicialmente, optar por reconhecer pelo justo valor tanto o activo intangível como o subsídio.

Se uma entidade optar por não reconhecer o activo inicialmente pelo justo valor, a entidade reconhece inicialmente o activo por uma quantia nominal (o outro tratamento permitido pela NCRF 22) mais qualquer dispêndio que seja directamente atribuível para preparar o activo para o seu uso pretendido.

Tal como já referido no Bloco Formativo I, a versão final da NCRF 22 irá sofrer alterações significativas na forma de reconhecimento dos subsídios relacionados com activos, quer tangíveis quer intangíveis, sejam depreciáveis ou não, pelo que a análise realizada quanto aos activos fixos tangíveis é aplicável aos activos intangíveis.

4.4. Troca de activos

Os activos intangíveis podem ser adquiridos em troca de outros activos (monetários e/ou não monetários). À semelhança dos activos tangíveis, a mensuração do activo intangível adquirido em troca de outro activo, deve ser feita ao justo valor.

Se o item adquirido não for mensurado pelo justo valor (porque não é possível determinar com fiabilidade o justo valor do bem adquirido ou do bem cedido ou porque a troca carece de substância comercial), então o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do bem cedido (§45).

4.5. Activos gerados internamente

No âmbito da NCRF 6 (§48), o *Trespasse (Goodwill)* gerado internamente **não deve ser reconhecido como um activo**, uma vez que não cumpre os requisitos de reconhecimento como activo, ou seja, não é um recurso identificável (isto é, não é separável – pois não pode ser transferido para uma entidade, sem que ocorra a venda de outros activos ou das operações de um negócio – nem resulta de direitos contratuais/legais), não cria nenhum recurso que seja controlado pela entidade e, por último, não pode ser mensurado com fiabilidade.

De forma idêntica, a NCR6 (§§ 63 e 64) proíbe o reconhecimento, como activo, dos seguintes elementos gerados internamente (bem como todas as despesas com eles relacionados): marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, direitos de publicação, listas de clientes, quotas de mercado, ...e itens semelhantes, uma vez que as despesas com estes elementos não podem ser distinguidas do custo de desenvolver a entidade no seu todo.

O reconhecimento dos activos intangíveis gerados internamente torna-se bastante difícil, devido a problemas em identificar a sua capacidade de gerar benefícios económicos futuros (é difícil determinar uma relação causa-efeito entre a I&D e réditos futuros) e de determinar com fiabilidade o seu custo (§51).

Para avaliar se um activo intangível gerado internamente satisfaz os critérios de reconhecimento, a formação/geração do activo deve ser classificada em duas fases (§52):

- **Fase da pesquisa** – investigação pesquisa original e planeada que visa a obtenção de novos conhecimentos científicos ou técnicos;
- **Fase de desenvolvimento** - aplicação das descobertas derivadas da pesquisa ou de outros conhecimentos a um plano ou concepção para a produção de materiais, mecanismos, aparelhos, processos, sistemas ou serviços (novos ou melhorados), antes do início da fase da produção comercial ou uso.

Caso não seja possível esta distinção, a entidade assume os dispêndios como incorridos somente na fase da pesquisa (§53).

Exemplos de actividades de pesquisa (§ 56, NCRF 6)	Exemplos de actividades de desenvolvimento (§ 59, NCRF 6)
<ul style="list-style-type: none">- Actividades que visam a obtenção de novos conhecimentos;- Procura, avaliação e selecção final de aplicações das descobertas de pesquisa ou de outros conhecimentos;- Procura de alternativas para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e- Formulação, concepção, avaliação e selecção final de possíveis alternativas de materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.	<ul style="list-style-type: none">- Concepção, construção e teste de protótipos e modelos de pré-produção ou de pré-uso;- Concepção de ferramentas, utensílios, moldes e suportes envolvendo nova tecnologia;- Concepção, construção e teste de alternativas escolhidas para materiais, aparelhos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

De acordo com a NCRF 6:

- Os dispêndios incorridos na fase de pesquisa devem ser reconhecidos como **gastos do período** em que ocorrem, devido à dificuldade em demonstrar nesta fase que existe um activo intangível que venha a gerar benefícios económicos futuros (§54 e 55).
- Os dispêndios incorridos na fase de incorridos na fase de desenvolvimento podem ser **capitalizados** (isto é, reconhecidos como Activo Intangível), uma vez que a fase de desenvolvimento de um projecto é mais avançada do que a de pesquisa, sendo possível demonstrar com maior fiabilidade a capacidade do activo para gerar benefícios económicos futuros. Todavia, a capitalização depende da verificação, cumulativa, dos requisitos referidos no parágrafo 57.

Requisitos para reconhecimento de um activo proveniente da fase de desenvolvimento (§57)

- Viabilidade técnica de concluir o activo intangível de modo a que este possa ser usado ou vendido;
- Intenção de concluir o referido activo intangível e de o usar ou vender;
- Capacidade de venda ou de uso do activo intangível;
- A forma como o activo gerará benefícios económicos futuros, o que pode passar pela demonstração da existência de um mercado para a produção do activo intangível ou para o próprio activo, ou então por provar a utilidade do activo, caso seja para ser usado internamente;
- Disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o activo intangível (o que pode ser demonstrado pela existência de um plano empresarial com essa informação);
- Capacidade para mensurar com fiabilidade os dispêndios atribuíveis ao activo intangível durante a sua fase de desenvolvimento (o que pode ser facultado pelos sistemas de custeio de uma entidade).

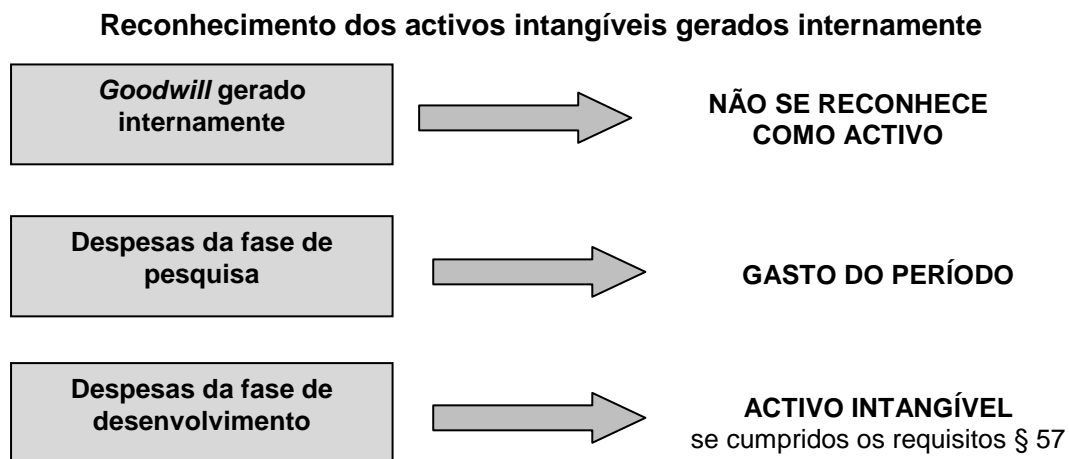
Na mensuração inicial de um activo intangível gerado internamente aplica-se o critério do **custo de produção**, que compreende todos os custos incorridos, desde a data em que o activo satisfaz os critérios de reconhecimento, e que sejam directamente atribuíveis e necessários à criação, produção e preparação do activo até que este seja capaz de funcionar da forma pretendida, tais como por exemplo:

Exemplos de custos directamente atribuíveis aos activos tangíveis gerados internamente (na fase de desenvolvimento) (§66)

- Custos dos materiais e serviços usados /consumidos ao gerar o activo intangível;
- Custos dos benefícios dos empregados associados à formação do activo (note-se que as despesas com a formação do pessoal para utilizar o activo não são uma componente do custo do activo);
- Taxas de registo de um direito legal;
- A amortização de patentes e licenças usadas para gerar o activo;
- A capitalização dos juros de empréstimos (nas circunstancias permitidas na NCRF 10, anteriormente referidas)

Note-se, no entanto, que todo e qualquer custo que tenha sido reconhecido como gasto durante a fase de desenvolvimento não pode, em data posterior, ser capitalizado, isto é, reconhecido como activo (§§ 65 e 71).

Em síntese:



5. RECONHECIMENTO COMO GASTO

Regra geral um dispêndio com um activo intangível deve ser reconhecido como GASTO, a menos que cumpra os critérios de reconhecimento referidos anteriormente.

Note-se, no entanto, que tal não exclui que o pré-pagamento de um activo intangível seja reconhecido como activo, quando o pagamento ocorrer antes da entrega dos bens ou da prestação de serviços (§ 70).

Deste modo, o registo contabilístico a realizar aquando do adiantamento relacionado com activos intangíveis é o seguinte:

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m)
Pelo adiantamento com preço fixado	454	11 ou 12	Valor do adiantamento

OU

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m)
Pelo adiantamento sem preço fixado	2713	11 ou 12	Valor do adiantamento

Conforme notas de enquadramento do SNC, a conta a utilizar varia consoante o adiantamento é com preço previamente fixado ou não. Pela recepção da factura estas verbas (evidenciadas na conta 445 ou na conta 2713) devem ser transferidas para as respectivas contas na rubrica 2711 – Fornecedores de investimentos - contas gerais

Há, no entanto, algumas despesas incorridas para proporcionar benefícios económicos futuros mas nenhum activo é adquirido ou criado que possa ser reconhecido. Tais despesas devem ser reconhecidas como gasto no período em que ocorrem, destacando-se os seguintes exemplos:

Exemplos de despesas reconhecidas como gasto (§ 69)

- Despesas com actividades de arranque, tais como custos legais ou de secretariado com a constituição de uma entidade legal;
- Despesas com actividades de formação;
- Despesas com actividades de publicidade e promocionais;
- Despesas de mudança de local ou reorganização de uma entidade (no seu todo ou em parte).

Esta é uma diferença essencial face ao POC na medida em que este permitia, em determinadas circunstâncias, reconhecer como activo incorpóreo alguns destes dispêndios.

Gastos subsequentes

Note-se que a NCRF 6 permite que os gastos subsequentes ao momento do reconhecimento inicial como activo (adquirido ou gerado internamente) possam ser imputados ao custo do activo intangível, desde que cumpridos os requisitos de reconhecimento como activo intangível (§18).

Todavia, muitas vezes é difícil atribuir dispêndios subsequentes directamente a um activo intangível, em vez de à entidade como um todo (a natureza dos intangíveis faz com que, muitas vezes, seja reduzida a probabilidade de se adicionar ou substituir um elemento do activo intangível) e, como tal, normalmente, os dispêndios subsequentes são reconhecidos como gastos (§20).

6. MENSURAÇÃO APÓS O RECONHECIMENTO

À semelhança dos activos tangíveis, após o reconhecimento inicial a entidade deve optar por um dos seguintes modelos:

- a) do modelo do custo, ou
- b) do modelo de revalorização.

Se a política contabilística adoptada for o modelo de revalorização, todos os activos intangíveis pertencentes à mesma classe ou agrupamento devem ser contabilizados usando o mesmo modelo, a não ser que não exista mercado activo para esses activos.

6.1. Modelo do custo

De acordo com este modelo, após o seu reconhecimento inicial, um activo intangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (§ 74)⁴.

$$\begin{array}{ccc} & & \begin{array}{c} \text{CUSTO DO ACTIVO} \\ (-) \\ \text{AMORTIZAÇÕES} \\ \text{ACUMULADAS} \\ (-) \\ \text{PERDAS POR IMPARIDADE} \\ \text{ACUMULADAS} \end{array} \\ \begin{array}{c} \text{QUANTIA ESCRITURADA} \\ \text{DO ACTIVO} \end{array} & = & \end{array}$$

⁴ Para o estudo da amortização e imparidade em activos intangíveis veja-se, respectivamente, os pontos 7 e 8 deste bloco formativo.

Exemplos de activo intangíveis com vida útil finita (Pinto et al., 2008)

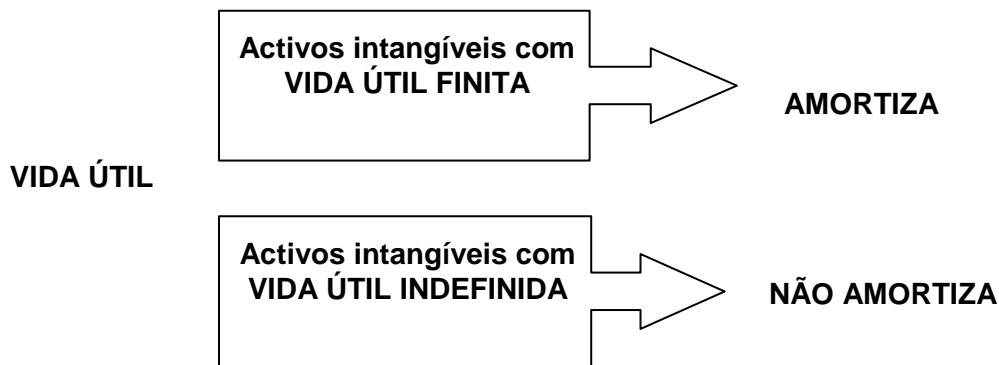
- Patente – direito exclusivo de fabricar, vender ou exercer controlo de uma invenção por 20 anos.
- *Copyright* – direito exclusivo de reproduzir e vender trabalhos publicados ou artísticos pela vida do indivíduo mais um número determinado de anos.
- Marca comercial – direito exclusivo de representar um produto ou serviço, com um nome ou símbolo específico, por um número especificado de anos e ainda renovações indefinidas de períodos.

- ✓ indefinida (não estando, por isso, sujeito a amortização). Quando, com base na análise de todos os factores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que um activo intangível gere benefícios económicos futuros para entidade, então esse activo terá uma vida útil indefinida (o que não significa que seja infinita).

Exemplo de activo intangíveis com vida útil indefinida (Pinto et al., 2008, adaptado)

Uma entidade adquire uma licença de transmissão renovável a cada 10 anos. A licença pode ser renovada indefinidamente a baixo custo. A entidade adquirente pretende renovar a licença indefinidamente e a evidência suporta a sua capacidade para o fazer sem um custo significativo. À luz da NCRF 6 (§§ 88 e 94), a licença de transmissão seria tratada como tendo uma vida útil indefinida porque não há limite previsível para o período durante o qual se espera que o activo contribua para os influxos de caixa líquidos da entidade.

Em síntese:



A determinação da vida útil pode basear-se em distintos factores.

Exemplo de factores a considerar na determinação da vida útil de um activo intangível (§ 90)

- o uso esperado do activo;
- os ciclos de vida típicos para o activo e a informação pública sobre estimativas de vida útil de activos semelhantes;
- a obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
- a estabilidade do sector em que o activo opera e alterações na procura do mercado;
- período de controlo sobre activos e limites legais ou semelhantes sobre o uso do activo (por exemplo, datas de extinção de locações relacionadas, datas de termos do período de concessão),
- a vida útil de outros activos relacionados, etc.

Por exemplo, é provável que os *softwares* de computador tenham vida útil curta pois são susceptíveis de uma maior obsolescência tecnológica (§92).

Por outro lado, a vida útil de um activo intangível que resulte de direitos contratuais ou outros direitos legais não deve exceder o período desses direitos, podendo no entanto ser mais curta se a entidade esperar usar o activo por um período de tempo inferior aos resultante de direitos contratuais/legais (§94).

Exemplos de um activo intangível com vida útil diferente da sua vida legal (Pinto et al., 2008, adaptado)

- 1- Uma empresa adquire um *copyright* com uma vida legal de 60 anos. O departamento comercial da empresa comprovadamente, com base numa análise dos hábitos dos consumidores e das tendências do mercado, indica que o *copyright* irá gerar benefícios económicos futuros durante apenas mais 20 anos. Assim, à luz da NCRF 6 (§94), o *copyright* deve ser amortizado durante a sua vida útil estimada de 20 anos
- 2- Uma empresa pode considerar que as possibilidades de exploração de uma determinada patente sejam de, por exemplo, 5 anos, mesmo que a patente legal permita a exploração por 20 anos. Assim, à luz da NCRF 6 (§94), a vida útil a considerar para efeitos de amortização deve ser implicará 5 anos.

7.2. Activos intangíveis com vida útil finita

Período de amortização

Se um activo intangível tiver vida finita (isto é, definida) então estará sujeito a amortização, devendo a sua quantia depreciável ser imputada numa base sistemática ao longo da sua vida útil.

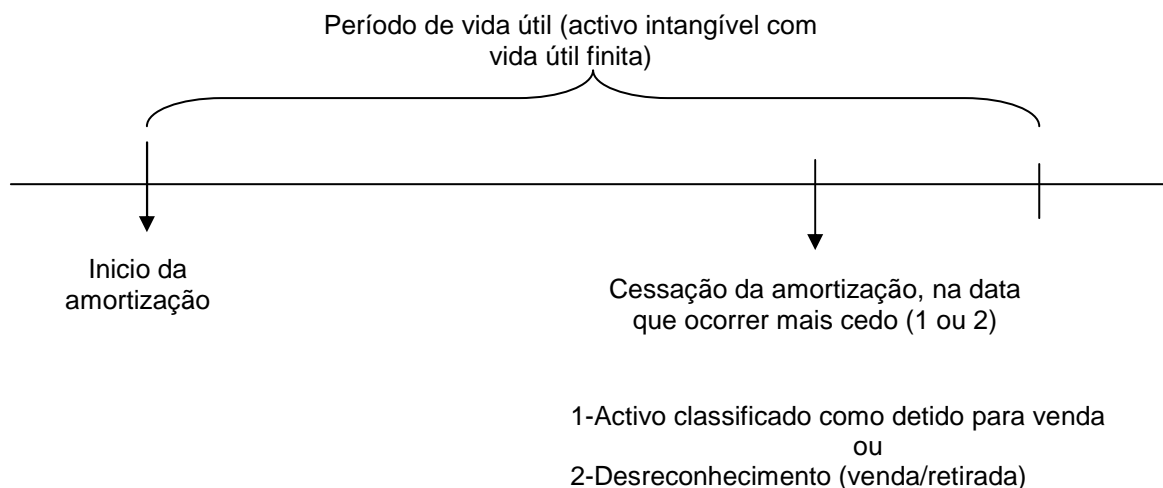
À semelhança dos activos tangíveis, a quantia depreciável de um activo intangível é o valor correspondente ao seu custo (ou quantia substituta do custo) após dedução do seu valor residual.

$$\text{Quantia depreciável} = \text{Custo do activo} - \text{Valor residual}$$

Todavia, o valor residual de um activo intangível com vida útil finita deve ser assumido como sendo **zero**, a menos que exista (§ 100):

- um compromisso de um terceiro de comprar o activo no final da sua vida útil;
- um mercado activo com base no qual se pode determinar o valor residual do activo e seja provável que tal mercado exista no final da sua vida útil.

À semelhança dos activos tangíveis, a amortização deve iniciar quando o activo estiver disponível para uso e deve cessar quando for classificado como detido para venda (de acordo com a NCRF8) ou quando for desreconhecido (a data que ocorrer mais cedo)(§ 97). A amortização não cessa quando o activo intangível (com vida útil finita) já não for usado, a não ser que o activo tenha sido totalmente depreciado ou esteja classificado como detido para venda (§ 117).



Métodos de amortização

A NCRF 6 permite a utilização do método da linha recta e do método das unidades de produção. O método utilizado deve ser o que melhor reflecte o modelo pelo qual se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade, devendo

usar-se o método da linha recta quando não for possível determinar fiavelmente esse modelo (§§ 97 e 98).

Método da linha recta custos com a amortização são imputados proporcionalmente ao tempo de uso	$\text{Amortização}_{\text{período}} = \frac{\text{Quantia depreciável}}{\text{Vida útil}}$
--	---

Método das unidades de produção os custos com a amortização são imputados em função do consumo dos benefícios económicos	$\text{Amortização} = \frac{\text{Quantia depreciável}}{\text{n}^\circ \text{unid. actividade vida útil}} \times \text{n}^\circ \text{unid. activ. período}$
--	--

À semelhança dos activos tangíveis, a amortização em cada período deve ser reconhecida nos resultados, como gasto do período, preconizando o SNC da conta 64 Gastos de depreciação e amortização/643 Activos intangíveis.

Tal como já referido, o SNC não prevê uma conta específica para evidenciar as amortizações acumuladas dos activos intangíveis. Pelo contrário, destina a subconta 448 – Activos intangíveis/ Amortizações acumuladas, para esse efeito.

Deste modo, o montante da amortização anual é reconhecido da seguinte forma:

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m)
Pela amortização do período	643	448	Quota de amortização

Sugere-se que a divisão destas subcontas possa ser feita do seguinte modo:

Conta 643 – Gastos de amortização -AI		conta 448 – AI - Amortizações acumuladas	
6432	Projectos de desenvolvimento	4482	Projectos de desenvolvimento
6433	Programas de computador	4483	Programas de computador
6434	Propriedade industrial	4484	Propriedade industrial
6426	Outros activos intangíveis	4486	Outros activos intangíveis

Note-se que o Trespasse (*goodwill*) reconhecido como resultado de uma concentração de actividades empresariais à luz da NCRF 14 não é amortizado. Por essa razão, na sugestão acima, não está prevista nenhuma subconta para a amortização do Trespasse (*goodwill*).

Ainda que a amortização seja, regra geral, reconhecida como gasto, a norma (§ 99) prevê que o custo da amortização possa ser incluído na quantia escriturada de outro activo, apresentado como exemplo a amortização de activos usados num processo de produção

que pode ser incluída nos custos de conversão de inventários (conforme NCRF 18 – Inventários).

Em nossa opinião a redacção deste parágrafo não parece ser muito clara, levando-nos a pensar que, por exemplo, a amortização de activos intangíveis (por exemplo, patentes ou licenças) afectos à produção de inventários (isto é, de existências) não deve ser reconhecida como gasto (conta 64) mas afectar a respectiva conta de inventários (classe 3). Certamente que aquele parágrafo pretendia referir-se ao facto de as amortizações daquele tipo de activos afectarem o custo de produção de um produto. Contudo, trata-se de uma imputação que deve ser feita através da contabilidade custos e não directamente através da contabilidade financeira.

Revisão do período e métodos de amortização, e do valor residual

À semelhança dos activos fixos tangíveis, o valor residual, o período de amortização e o método de amortização dos activos intangíveis com vida útil finita devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro (§§ 102 e 104).

Eventuais alterações nas estimativas iniciais devem ser contabilizadas de acordo com a NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, devendo ter efeitos prospectivos, ou seja, as alterações devem ser reconhecida nos resultados do período que seja afectado por tal alteração.

7.3. Activos intangíveis com vida útil indefinida

Quando um **activo intangível** é avaliado por uma entidade como tendo uma vida útil indefinida, o mesmo activo não deve ser amortizado (§107).

No entanto, a NCRF 6 (§108), em conjugação com a NCRF 12 - Imparidade de Activos, exige que seja realizado um teste de imparidade ao activo intangível, comparando a sua quantia recuperável com a sua quantia escriturada, anualmente e sempre que haja uma indicação de que o activo intangível pode estar com imparidade.

Anualmente há também que reanalisar os factores que levaram à existência de vida indefinida para o activo intangível. Se a vida útil indefinida não se revelar adequada deve proceder-se à alteração da vida útil indefinida para vida útil, devendo a contabilização da alteração da estimativa ser feita de acordo com a NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, ou seja, de forma prospectiva.

Nesta ordem de ideias, estabelece a NCRF 14 (§35), que o trespasse adquirido numa concentração de actividades empresariais não deve ser amortizado (provavelmente torna-se difícil definir o seu período de vida útil). Daí que após o seu reconhecimento inicial como activo (na conta 441-Trespasse), o mesmo deve ser mensurado pelo seu custo menos qualquer perda por imparidade acumulada. Assim, ao não poder ser amortizado, a adquirente deve fazer o teste de imparidade ao trespasse (anualmente ou quando houver indicações de que pode estar com imparidade), de acordo com a NCRF 12.

À semelhança dos activos fixos tangíveis, os activos intangíveis são apresentados, ao nível Balanço, pelo seu valor líquido (enquanto que o modelo de Balanço previsto no POC distinguia claramente, em colunas distintas, o Valor bruto do activo das respectivas as amortizações acumuladas). O gasto de amortização, por sua vez, aparece, ao nível da Demonstração dos Resultados, evidenciado de forma separada.

BALANÇO

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31 DEZ N	31 DEZ N-1
ACTIVO			
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis			
Propriedades de investimento			
Trespasse (goodwill)			
Activos intangíveis		XXXX	
Activos biológicos			
Participações financeiras - método da equivalência patrimonial			
Participações financeiras - outros métodos			
Accionistas/sócios			
Outros activos financeiros			
Activos por impostos diferidos			
Activos não correntes detidos para venda			
(...)			

↓

Quantia escriturada = Custo inicial – Amortizações acumuladas – Perdas por imparidade

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
(....)			
Resultado antes de amortizações, gastos de financiamento e impostos		=	=
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		-/+	-/+
Imparidade de activos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		-/+	-/+
(...)			

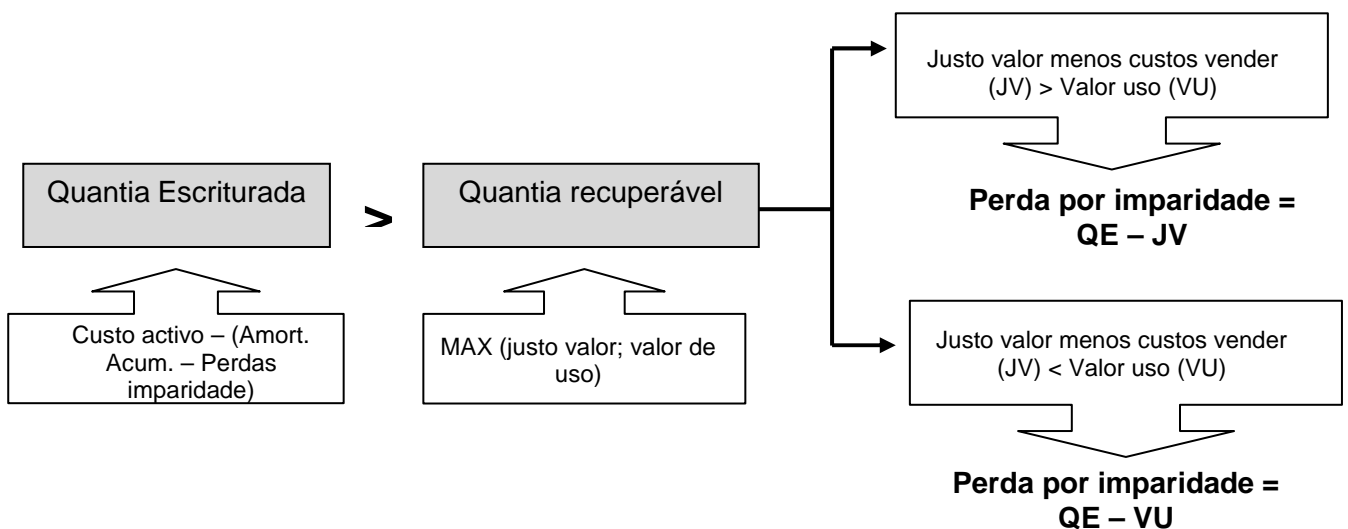
8. IMPARIDADE

8.1. Identificação e Mensuração

À semelhança dos activos tangíveis, uma entidade deve determinar se um activo intangível está com imparidade, aplicando para o efeito a NCRF 12 – Imparidade de activos.

Deste modo, deve ser comparada a quantia recuperável do activo (determinada segundo a NCRF 12) com a sua quantia escriturada e deve reconhecer-se, como perda por imparidade, qualquer excesso da quantia escriturada em relação à quantia recuperável, sendo a quantia recuperável de um activo o valor mais elevado entre o justo valor menos os custos de vender e o seu valor de uso.

Ou seja:



Sempre que, à data de relato, haja indicação de que um activo intangível (que pode ser um activo individual ou um conjunto de activos) possa estar com imparidade a entidade deve testar a imparidade do activo intangível (§5, NCRF 12). Para o efeito deve ter em considerações fontes externas e internas de informação anteriormente referidas no Bloco Formativo I.

Note-se que relativamente aos activos intangíveis com vida útil indefinida, a reavaliação da vida útil como finita em vez de indefinida é um indicador de que o activo pode estar com imparidade, pelo que a entidade deve fazer o teste de imparidade ao activo.

Independentemente de existir ou não indicação de imparidade, uma entidade deve testar anualmente a imparidade:

- de um activo intangível com uma vida útil indefinida ou de um activo intangível ainda não disponível para uso (isto é, em curso). O teste de imparidade pode ser efectuado em qualquer momento durante o período, desde que seja efectuado no mesmo momento de cada ano (§6, NCRF 12; §108, NCRF 6).
- do trespasse (*goodwill*) adquirido numa concentração de actividades empresariais (§6, NCRF 12).

8.2. Reconhecimento da perda por imparidade

Tal como nos activos fixos tangíveis, o tratamento contabilístico da perda por imparidade num activo intangível varia consoante a empresa use o Modelo de Custo ou o Modelo de Revalorização (relembre-se que a revalorização dos activos intangíveis apenas é possível se tiver por base o justo valor determinado com referência a um mercado activo). Assim (NCRF 12, §25):

a) No **Modelo de Custo**:

- A perda por imparidade deve ser reconhecida directamente nos resultados, na conta 656 - Perdas por imparidade - Em activos intangíveis. Em contrapartida, a quantia escriturada do activo intangível deve ser reduzida para a sua quantia recuperável. Para o efeito, o SNC prevê a criação da subconta 449 – Activos intangíveis - Perdas por imparidade acumuladas, para o reconhecimento da perda de valor sofrida pelos activos.

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m)
Pela perda por imparidade	656	449	Perda por imparidade

b) No **Modelo de Revalorização**⁵:

- Se a perda por imparidade ocorrer num activo tangível revalorizado de acordo com a NCRF 6, essa perda deve ser tratada como um decréscimo de revalorização de acordo com a NCRF 6, isto é, deve ser reconhecida contra o excedente de

⁵ O tratamento contabilístico do modelo de revalorização é apresentado no ponto seguinte (ponto 9).

revalorização ainda existente, até ao valor deste, e reconhecer o eventual remanescente como gasto do período.

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m)
Pela Perda por Imparidade do activo revalorizado		449	Perda por imparidade
Pela diminuição do excedente de revalorização	569		Valor do excedente de revalorização existente
Pelo valor remanescente	656		Valor remanescente

Sugere-se que a divisão destas subcontas possa ser feita do seguinte modo:

Conta 656 – Perdas por imparidade – Em activos intangíveis		Conta 449 – Activos intangíveis Perdas - por imparidade acumuladas	
6561	Trespasse (<i>goodwill</i>)	4491	Trespasse (<i>goodwill</i>)
6562	Projectos de desenvolvimento	4492	Projectos de desenvolvimento
6563	Programas de computador	4493	Programas de computador
6564	Propriedade industrial	4494	Propriedade industrial
6566	Outros activos intangíveis	4496	Outros activos intangíveis

À semelhança do que já defendemos no Bloco Formativo I, em nossa opinião, a questão da imparidade de activos revalorizados é uma matéria que suscita alguma confusão, e merecia ser revista. Testar a imparidade de um activo revalorizado assemelha-se a uma revalorização e, a menos que os custos de vender sejam significativos, torna-se difícil distinguir se uma entidade está a testar a imparidade de um activo revalorizado ou se o está a revalorizar.

8.3. Reversão da perda por imparidade

Tal como nos activos intangíveis, à data de relato, a entidade deve avaliar (com base em fontes internas e externas) se há qualquer indicação de que a perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores possa já não existir ou possa ter diminuído.

Neste caso, a quantia escriturada do activo intangível deve ser aumentada até à sua quantia recuperável, até ao limite da quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortizações) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida no activo em anos anteriores (§54 e 55, NCRF 12).

O tratamento contabilístico da reversão da perda por imparidade também varia consoante a empresa use o Modelo de Custo ou o Modelo de Revalorização na mensuração subsequente dos activos intangíveis. Assim (NCRF 12, §56):

c) No **Modelo de Custo**:

- A reversão da perda por imparidade deve ser reconhecida directamente nos resultados, na 7626 Reversões – Perdas por imparidade -Em activos intangíveis. Em contrapartida, a quantia escriturada do activo tangível deve ser aumentada para a sua quantia recuperável, anulando/diminuindo o valor da subconta 449 – Activos intangíveis - Perdas por imparidade acumuladas, anteriormente usada no reconhecimento da perda por imparidade.

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m)
Pela reversão da perda por imparidade	449	7626	Reversão da Perda por imparidade

No **Modelo de Revalorização**⁶:

- A reversão da perda por imparidade de um activo intangível revalorizado deve ser tratada como um acréscimo de revalorização, isto é, creditada directamente no capital próprio, após ter sido registada a reversão da perda por imparidade anteriormente registada em resultados (Aniceto, 2008).

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m)
Pela reversão da perda por Imparidade do activo revalorizado	449		Reversão da Perda por imparidade
Pela anulação da perda por imparidade reconhecida como gasto		7626	Valor da perda por imparidade reconhecida na conta 656
Pelo valor remanescente		569	Valor remanescente

⁶ O tratamento contabilístico do modelo de revalorização é apresentado no ponto seguinte (ponto 9).

8.4. Revisão da amortização

Após o reconhecimento de uma perda por imparidade e de uma reversão de uma perda por imparidade, o valor da amortização do activo intangível com vida útil finita deve ser ajustado nos períodos futuros, de modo a imputar a quantia escriturada revista do activo menos o valor residual (caso exista) numa base sistemática durante a vida útil remanescente (§§24 e 57, NCRF 12).

Se uma perda por imparidade for reconhecida, quaisquer activos ou passivos por impostos diferidos relacionados serão determinados de acordo com a NCRF 25 – Impostos sobre o Rendimento, ao comparar a quantia escriturada revista do activo com a sua base fiscal (§28, NCRF 12).

8.5. Perda por imparidade do trespasse (*goodwill*)

O tratamento contabilístico do trespasse (*goodwill*) adquirido numa concentração de actividades empresariais está preconizado na NCRF 14- Concentrações de actividades empresariais, e “representa um pagamento feito por um adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros, de activos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos” (§33, NCRF 12). Deste modo, o *goodwill* não consegue gerar influxos de caixa que sejam em grande medida independentes de outros activos ou grupos de activos.

Assim, estabelece a NCRF 14 (§35) que o trespasse adquirido numa concentração de actividades empresariais deve ser testado quanto à imparidade, de acordo com a NCRF 12.

Para a finalidade de testar a imparidade, o trespasse (*goodwill*) adquirido numa concentração de actividades empresariais deve, a partir da data de aquisição, ser imputado a cada uma das unidades geradoras de caixa (UGC) do adquirente, que se espera que beneficiem das sinergias da concentração de actividades empresariais (§36, NCRF 12).

A entidade deve testar anualmente, e sempre que houver indicação, a imparidade da UGC à qual tenha sido imputado trespasse (*goodwill*) (§41, NCRF 12). Se uma UGC à qual foi imputado trespasse estiver com imparidade, a perda por imparidade deve ser imputada:

- primeiro, para reduzir a quantia escriturada de qualquer trespasse (*goodwill*) imputado à UGC;
- depois, aos outros activos da UGC, numa base pro rata relativamente à quantia escriturada de cada activo da UGC (§48, NCRF 12).

Note-se, no entanto, que uma perda por imparidade reconhecida para o trespasse não deve ser revertida (§ 60, NCRF 12), pelo que qualquer reversão de uma perda por imparidade de uma UGC à qual foi imputada trespasse, deve ser imputada aos activos da UGC, excepto para o *goodwill*, numa base de *pro-rata* em relação às quantias escrituradas desses activos (§ 58, NCRF 12).

9. REVALORIZAÇÃO DE ACTIVOS INTANGÍVEIS

Tal como já referido, na mensuração após o reconhecimento de um activo intangível, uma entidade pode optar pelo modelo de custo ou pelo modelo de revalorização. Interessa, pois, relativamente à revalorização do activo intangível destacar o que se encontra preconizado na NCRF 6 relativamente a esta matéria.

Contrariamente ao preconizado na Directriz Contabilística (DC) n.º 16 – “Reavaliação dos activos imobilizados tangíveis”, onde só é permitida a revalorização de activos tangíveis, o SNC prevê que tantos activos tangíveis como intangíveis possam ser revalorizados, tendo por base o critério do justo valor.

Segundo a NCRF 6, o justo valor deve ser determinado com referência a um mercado activo. Todavia, não é vulgar (em particular em Portugal) a existência de um mercado activo para a maioria dos activos intangíveis (sendo que alguns desses activos são desenvolvidos pela própria empresa, tendo a característica de serem únicos, como é o caso de marcas e patentes próprias). Todavia, em algumas jurisdições pode existir mercado para licenças de táxis livremente transferíveis, licenças de pesca ou quotas de produção.

Frequência das revalorizações (§ 79)

- ✓ As revalorizações dos activos intangíveis devem ser feitas com suficiente regularidade de modo a assegurar que, na data de balanço, a quantia escriturada não difira materialmente do seu justo valor. Assim, se o justo valor de um activo revalorizado diferir materialmente da sua escriturada é necessária uma revalorização adicional.
- ✓ A frequência das revalorizações depende da volatilidade dos justos valores dos activos intangíveis: se for significativa são necessárias revalorizações anuais; se forem insignificantes tais revalorizações frequentes são desnecessárias.

Tratamento contabilístico da revalorização

À semelhança dos activos fixos tangíveis, o tratamento contabilístico das revalorizações dos activos intangíveis à luz da NCRF 6 prevê que as amortizações acumuladas (de activos intangíveis com vida útil finita) à data da revalorização podem (§ 80):

- ser reexpressas proporcionalmente com a alteração na quantia escriturada bruta do activo. Deste modo, a quantia escriturada do activo após a revalorização será igual à sua quantia revalorizada;
- ser eliminadas por contrapartida da quantia escriturada bruta do activo, e a quantia líquida é reexpressa como quantia revalorizada do activo.

Relembre-se que, no Bloco Formativo I referimos que o primeiro tratamento é usado quando o activo tangível é revalorizado por meio da aplicação de um índice (coeficiente) ao seu custo de reposição depreciado, sendo que este à luz da NCRF 7 apenas deve ser usado quando não é possível estima o justo valor.

Ora no caso dos activos intangíveis, a NCRF 6 apenas permite a sua revalorização caso seja possível determinar o justo valor do activo tendo como referência os preços num mercado activo. Significa isto que não sendo possível determinar o justo valor, então não se revaloriza o activo intangível. Deste modo, e se fizermos analogia aos activos tangíveis, não se pode falar num “custo de reposição depreciado” para activos intangíveis (e, de facto, não há uma depreciação do activo), pelo que, em nossa opinião, entendemos que a primeira forma de tratamento das amortizações acumuladas, à data de revalorização, não faz sentido no caso dos activo intangíveis.

Consideramos pois, que a NCRF 6 devia referir apenas a segunda forma de tratamento, isto é, as amortizações acumuladas dos activos intangíveis devem, à data da revalorização, ser eliminadas por contrapartida da quantia escriturada bruta do activo e, de seguida, fazer a reexpressão da quantia líquida para o justo valor do activo que tiver sido obtido no mercado activo.

A NCRF 6 prevê, tal como nos activos tangíveis, que em resultado da revalorização do activo intangível o seu valor pode ser aumentado ou diminuído, preconizando um tratamento em tudo semelhante aos activos fixos tangíveis. Assim, estabelece que se a quantia escriturada for:

- ✓ **aumentada**, o aumento deve ser creditado directamente numa conta de capital próprio, estando prevista a conta 56 - Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis/569 Outros excedentes. Contudo, o aumento revalorização deve ser reconhecido nos resultados (como rendimento, na subcontas da 762 -

Perdas por imparidade/7626 Em activos intangíveis), até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados, como gasto do período (na conta 656) (§ 85).

- ✓ **diminuída**, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados (como gasto do período, na conta 65 Perdas por imparidade/656 Em activos intangíveis). Contudo, a diminuição deve ser debitada directamente ao capital próprio (conta 569) até ao montante do saldo existente nesse conta com respeito a esse activo (e que surgiu na sequência de uma anterior revalorização por acréscimo) (§ 86).

Revalorização por acréscimo

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m)
Pela anulação do valor das amortizações acumuladas	448	44x	AA
Pela reexpressão da quantia líquida para a quantia revalorizada do activo	43x	569	ER
Excedente de revalorização = ER ER = JV-VL	JV: Justo valor AA: Amortizações acumuladas VL: Valor (quantia) liquido VL= Quantia escriturada bruta – Amortizações acumuladas		
A anulação das amortizações acumuladas deverá ser feita por contrapartida da respectiva subconta de activo intangível, corrigindo depois esta conta (que passa a evidenciar a quantia líquida do activo) para o justo valor, pelo valor do excedente. Na conta 569 é evidenciado o valor do excedente, calculado pela diferença entre o justo valor e o quantia líquida (ou valor contabilístico) do activo à data da revalorização.			

Revalorização por decréscimo

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m)
Pela anulação do valor das amortizações acumuladas	448	44x	AA
Pela reexpressão da quantia líquida para a quantia revalorizada do activo	656	44x	DR
Decréscimo de revalorização = DR DR = JV - VL	JV: Justo Valor AA: Amortizações acumuladas VL: Valor (quantia) liquido VL= Quantia escriturada bruta – amortizações acumuladas		
A anulação das amortizações acumuladas deverá ser feita por contrapartida da respectiva subconta de activo intangível, corrigindo depois esta conta (que passa a evidenciar a quantia líquida do activo) para o justo valor, pelo valor do decréscimo. Na conta 656 é evidenciado o valor do decréscimo de revalorização (ou perda por imparidade),			

Utilização do excedente de revalorização

Tal como já referido no bloco formativo I, a conta 56 – Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis também é movimentada a débito, por contrapartida da conta 59 – Resultados transitados, em função da realização da revalorização. Esta nota de enquadramento está, pois, em concordância com a NCRF 7 (§ 87), que refere que esta transferência do excedente de revalorização (conta 56) para resultados retidos (conta 59), pode ser feita:

- pela sua totalidade aquando da retirada ou alienação do activo (realização total); ou
- em parte, à medida que o activo é usado (realização parcial, pela amortização). Neste caso, a quantia a transferir corresponde à diferença entre a amortização baseada na quantia revalorizado do activo e a amortização baseada no custo original do activo.

Deste modo, e no caso da realização parcial, à data de balanço, há medida que vamos registando as amortizações do período (que serão determinadas em função da quantia revalorizada do activo), devemos proceder à transferência do valor correspondente do excedente de revalorização para a conta 59 Resultados Transitados, onde poderá ser criada uma subconta específica para a “Regularização do excedente de revalorização”.

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m)
Pela realização do excedente de revalorização	569	59	Parcela de realização do excedente

Devemos proceder ao registo da amortização anual e da quota de realização do excedente até ao final da vida útil do activo de modo a que, quando este activo se encontrar totalmente depreciado, o excedente de revalorização obtido estará integralmente realizado

Impostos diferidos resultantes da revalorização

Ainda que a NCRF 6 não faça remissão para a NCRF 25 - Impostos sobre o Rendimento, deve ter-se em consideração que os efeitos dos impostos sobre o rendimento, se os houver, resultantes da revalorização de activos fixos tangíveis devem ser reconhecidos de acordo com a NCRF 25.

10. RETIRADAS E ALIENAÇÕES

Tal como nos activos fixos tangíveis, um activo intangível deve ser desreconhecido do balanço (§ 112, NCRF 6).

- no momento da alienação, ou
- quando não se esperem benefícios económicos do seu uso ou alienação.

O desreconhecimento do activo intangível podem gerar ganhos ou perdas (reconhecidos nos Resultados, nas contas 6871 ou 7871, respectivamente), cujos montantes devem ser apurados pela diferença entre os proventos líquidos obtidos na alienação, se os houver, e a quantia escriturada do activo (§ 113).

Tratamento contabilístico

Se uma entidade não esperar benefícios económicos futuros pelo uso do activo, deve proceder ao seu desreconhecimento, há que proceder o seguinte assento contabilístico (considerando a eliminação, de forma separada, do custo do activo e das amortizações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas existentes, em contrapartida da respectiva conta de ganhos ou perdas resultantes do desreconhecimento, no caso de existirem):

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m)
Eliminação do custo do activo (quantia escriturada bruta)	687 ou 787	44x	CA
Eliminação do valor das amortizações acumuladas	448	687 ou 787	AA
Eliminação de perdas por imparidade acumuladas	449	687 ou 787	PIA
Reconhecimento da retribuição, caso exista	11 ou 12 ou 278	687 ou 787	R

Se uma entidade proceder à alienação, através de venda do activo intangível, o mesmo deve ser desreconhecido de acordo com a NCRF 6. No entanto, há que ter em consideração o que dispõe a NCRF 8 - Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.

11. ACTIVOS INTANGÍVEIS CLASSIFICADOS COMO DETIDOS PARA VENDA

A NCRF 8 aplica-se aos activos não correntes que se classifiquem como detidos para venda, pelo que as suas disposições são aplicáveis, de igual forma, aos activos tangíveis e intangíveis. Deste modo, relembrando:

Classificação

Tal como referimos nos activos tangíveis, também a alienação dos activos intangíveis implica a prévia classificação dos activos como detidos para venda quando cumpridos os requisitos da NCRF 8 (§8), ou seja, o activo deve estar disponível para venda imediata no seu estado actual e a sua venda deve ser altamente provável.

Mensuração inicial

Na mensuração de um activo intangível classificado como detido para venda, a entidade deve considerar o menor valor entre:

- a quantia escriturada do activo e
- o justo valor menos os custos de vender (§15, NCRF 8).

Assim, aquando da classificação de activos intangíveis como detidos para venda há que proceder ao seguinte assento contabilístico:

a) Se quantia escriturada < justo valor menos custos de vender

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m)
Eliminação do custo do activo (quantia escriturada bruta)	464	44x	CA
Eliminação no valor das amortizações acumuladas	448	464	DA
Eliminação no valor das perdas por imparidade acumuladas	449	464	PIA

Deste modo, a conta 46 passa a evidenciar a quantia escriturada do activo intangível.

b) Se quantia escriturada > justo valor menos custos de vender

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m)
Eliminação do custo do activo (quantia escriturada bruta)	464	44x	CA
Eliminação no valor das amortizações acumuladas	448	464	DA
Eliminação no valor das perdas por imparidade acumuladas	449	464	PIA

Reconhecimento de um perda por imparidade, pela diferença entre o justo valor menos custos de vender (JV) e a quantia escriturada (QE)	656	464	(JV-QE)
--	-----	-----	---------

Deste modo, a conta 46 passa a evidenciar o justo do valor activo intangível menos custos de vender.

Mensuração subsequente

A partir do momento que um activo intangível com vida útil finita é classificado como detido para venda, cessa a sua amortização (§97, NCRF 6; §25, NCRF 8)

Após o reconhecimento de um activo intangível classificado como detido para venda, e durante o período em que o mesmo esteja classificado como tal, a entidade deve comparar a quantia escriturada ajustada com o justo valor menos custos de vender:

- a) qualquer redução posterior do activo para o justo valor menos o custo de vender deve reconhecer ser reconhecida como uma perda por imparidade (§20, NCRF 8).
- b) qualquer ganho ou aumento posterior no justo valor menos os custos de vender deve ser reconhecido em resultados (como reversão), tendo como limite qualquer perda por imparidade acumulada que tenha sido reconhecida previamente, seja de acordo com a NCRF 8, seja anteriormente de acordo com a NCRF 12 (§21, NCRF 8).

Deste modo:

a) Perda por imparidade em activos detidos para venda

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m)
Perda por imparidade	658	469	X

O valor da perda por imparidade corresponde à diferença entre a quantia escriturada ajustada (aquando da classificação do activo como detido para venda) e o justo valor menos custos de vender.

b) Reversão da perda por imparidade em activos detidos para venda

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m)
Reversão da perda por imparidade	469	7628	X

O ganho a reconhecer tem como limite a perda por imparidade acumulada que já teria sido reconhecida seja de acordo com a NCRF (aquando da classificação do activo como detido para venda) seja de acordo com a NCRF 12.

Nota: Quando estamos perante não um activo individual mas um grupo de alienação, que inclui o *trespasse (goodwill)* adquirido numa concentração de actividades empresariais aplica-se o mesmo procedimento visto para as unidades geradoras de caixa (§23, NCRF 8):

- a perda por imparidade reconhecida para o grupo de alienação classificado como detido para venda deve reduzir a quantia escriturada dos activos não correntes do grupo (sejam tangíveis ou intangíveis) pela seguinte ordem de imputação:
 - primeiro, para reduzir a quantia escriturada de qualquer *trespasse (goodwill)* imputado ao grupo;
 - depois, aos outros activos do grupo, numa base pro rata relativamente à quantia escriturada de cada activo do grupo (§23, NCRF 8; §48, NCRF 12).
- ganho posterior reconhecido para o grupo de alienação classificado como detido para venda (com o limite da perda por imparidade cumulativa anteriormente reconhecida) deve aumentar a quantia escriturada dos activos não correntes do grupo (sejam tangíveis ou intangíveis), excepto para o *trespasse (goodwill)*, numa base pro rata em relação às quantias escrituradas desses activos (§23, NCRF 8; §58, NCRF 12).

Alienação do activo classificado como detido para venda

Se a venda do activo intangível classificado como detido para venda for concluída (no período de um ano, exigido na NCRF 8 (§8), ou excepcionalmente num período estendido (§9), o activo intangível deve ser desreconhecido, e o ganho ou perda resultante da alienação desse activo deve ser reconhecido.

Pela alienação de um activo intangível classificado como detido para venda há que proceder ao seguinte assento contabilístico:

Descrição	Conta a débito	Conta a Crédito	Valor (u.m)
Eliminação da quantia escriturada ajustada	6871 ou 7871	464	QEA
Eliminação de eventuais perdas por imparidade acumuladas	469	6871 ou 7871	PIA
Reconhecimento da retribuição	11 ou 12 ou 278	6871 ou 7871	R

Cessação da classificação de um activo intangível como detido para venda

A entidade deve cessar de classificar o activo como detido para venda (§26, NCRF 8) se os requisitos para sua classificação deixarem de se verificar, em particular se a venda do activo não puder ser concluída no período exigido.

O activo que deixa de ser classificado como detido para venda deve ser mensurado pelo **valor mais baixo** entre:

- a sua quantia escriturada antes de o activo ser classificado como detido para venda, ajustada a qualquer amortização ou revalorização que teria sido reconhecida se o activo não estivesse classificado como detido para vender; e
- a sua quantia recuperável à data da decisão posterior de não vender (§27, NCRF 8).

Deste modo, a entidade deve rerepresentar e escriturar o activo como se nunca tivesse sido classificado como detido para venda.

12. DIVULGAÇÃO

A NCRF 6 exige a divulgação de informação relativa aos activos intangíveis resumida abaixo. Quanto às NCRF 8 e 12, por não se referirem especificamente aos activos intangíveis, exigem divulgações idênticas em relação aos activos tangíveis e intangíveis.

	<p>Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de activos intangíveis, distinguindo entre os activos intangíveis gerados internamente e outros activos intangíveis:</p> <ul style="list-style-type: none">• Se as vidas úteis são indefinidas ou finitas e, se forem finitas, as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;• Os métodos de amortização usados para activos intangíveis com vidas úteis finitas;• A quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no começo e fim do período;• Os itens de cada linha da demonstração dos resultados em que qualquer amortização de activos intangíveis esteja incluída;
<p>NCRF 6 (§ 118-124)</p>	<ul style="list-style-type: none">• Uma reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período (que mostre as adições, revalorizações, alienações, activos classificados como detidos para venda, amortizações, perdas por imparidade e suas reversões); <p>Deve ainda divulgar:</p> <ul style="list-style-type: none">• Para um activo intangível avaliado como tendo uma vida útil indefinida, a quantia escriturada desse activo e as razões que apoiam a avaliação de uma vida útil indefinida.• Informação sobre activos intangíveis adquiridos através de subsídios de governo, etc. <p>Se for aplicado o modelo de revalorização, deve ser divulgados os métodos e pressupostos aplicados na estimativa do justo valor dos activos; a quantia escriturada que teria sido obtida se a entidade tivesse usado o modelo de custo, o excedente de revalorização, etc.</p> <p>Devem ainda ser divulgados todos os gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos na demonstração de resultados bem como os gastos com pesquisa e desenvolvimento que foram capitalizados.</p>
<p>NCRF 8 (§ 38-39)</p>	<p>Uma entidade deve divulgar a seguinte informação nas Notas às DF's do período em que o activo foi classificado como detido para venda ou vendido:</p> <ul style="list-style-type: none">• Descrição do activo não corrente (ou grupo para alienação);• Descrição dos factos e circunstâncias da venda, ou que conduziram à alienação esperada, e a forma e tempestividade esperada para essa alienação;• Perda ou ganho reconhecido, na sequência do reconhecimento de perdas por imparidade e reversões de acordo com os §§ 20-22.• Em caso de alteração do plano de venda, descrição dos factos e circunstâncias que cevaram à decisão para alterar o plano de venda.
<p>NCRF 12</p>	<ul style="list-style-type: none">• A quantia de perdas por imparidade e reversões de perdas por imparidade

(§ 28-29)

reconhecidas nos resultados durante o período e as linhas de itens da demonstração dos resultados em que essas perdas por imparidade e reversões são incluídas;

- A quantia de perdas por imparidade e de reversões de perdas por imparidade em activos revalorizados reconhecidas directamente no capital próprio durante o período;
- Divulgar informação detalhada quando as perdas por imparidade forem materiais para activos individuais ou unidades geradoras de caixa, designadamente: acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento ou reversão da perda por imparidade, a quantia da perda por imparidade reconhecida ou revertida; a base utilizada para o cálculo da quantia recuperável, etc.

13. ANÁLISE COMPARATIVA: SNC vs POC

No novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) a temática dos activos intangíveis é tratada à luz da NCRF 6 – “Activos Intangíveis”.

Esta norma apresenta a **definição** de activos intangíveis como sendo activos identificáveis, de carácter não monetário, sem substância física, detido para o uso na produção ou no fornecimento de bens e serviços, para arrendar a terceiros ou para finalidades administrativas e controlados pela empresa, como resultado de acontecimentos passados e dos quais a empresa espera obter benefícios económicos futuros. No caso do POC, a única referência aos activos intangíveis consta da nota à conta 43- “Imobilizações incorpóreas”, referindo que a mesma se destina à contabilização dos direitos e despesas de constituição, arranque e expansão. A NCRF 6, ao apresentar uma definição mais completa e concreta de intangível que o POC demonstra o esforço conceptual da CNC em determinar o que de facto é um activo intangível.

O **reconhecimento** de um activo intangível só é possível desde que cumpridos os critérios de reconhecimento preconizados na norma. Deste modo, alguns gastos até à data reconhecidos como activo incorpóreo, à luz do POC, deixarão de o ser (por exemplo, despesas de constituição, gastos plurianuais relacionados com publicidade e propaganda, etc.), passando a ser reconhecidas como gasto do período.

O reconhecimento e **mensuração inicial** dos activos intangíveis varia consoante se trate de um activo adquirido ou gerado internamente. No caso de um activo intangível ter sido adquirido de forma separada, este será valorizado ao seu custo (que compreende o preço de compra, bem como os direitos de importação e impostos não dedutíveis e quaisquer custos directamente atribuíveis à sua preparação para o tornar apto a operar no uso pretendido, devendo ser deduzido os descontos comerciais e os abatimentos obtidos), sendo este o tratamento preconizado pelo POC/89. À semelhança do SNC, o POC (ponto 5.4.1) estipula que os activos incorpóreos devem ser valorizados ao custo de aquisição, o qual inclui gastos adicionais (tais como despesas de registos, notariado, honorários, etc.).

Relativamente aos activos intangíveis adquiridos por meio de uma concentração de actividades empresariais, quer a NCRF 6 (em concordância com a NCRF 14) quer a DC n.º 1/91 – “Tratamento contabilístico de concentrações de actividades empresariais” são unânimes ao considerar que tais activos devem ser reconhecidos pelo seu justo valor à data de aquisição.

No caso dos activos gerados internamente, a NCRF 6 proíbe ainda a capitalização do *goodwill* gerado internamente. Relativamente a esta matéria, o POC é omissivo.

Quanto aos projectos de I&D, a NCRF 6 entende que as entidades devem identificar e distinguir as fases de pesquisa e de desenvolvimento, sendo que as despesas incorridas na fase da pesquisa devem ser reconhecidas como gasto, enquanto que as despesas incorridas na fase de desenvolvimento podem ser capitalizadas, isto é, reconhecidas como activos intangíveis, desde que cumpridos cumulativamente os requisitos previstos no parágrafo 57.

Nesta matéria ainda que o POC preveja as despesas de I&D são contabilizadas como um activo Imobilizado Incorpóreo, na conta 432 - “ Despesas de Investigação e Desenvolvimento”, a DC n.º 7/92- “Contabilização das Despesas de Investigação e Desenvolvimento” veio restringir as condições para o reconhecimento das despesas de I&D como um activo, definindo, como regra geral, a sua não capitalização (isto é, o seu reconhecimento como custo do exercício). Todavia, a DC 7/92 permite que as despesas de investigação sejam capitalizáveis nos casos excepcionais em que se possa assegurar que produzirão benefícios económicos futuros. A NCRF 6, pelo contrário, proíbe totalmente a capitalização das despesas de pesquisa. Contudo, quanto às despesas de desenvolvimento o tratamento apresentado é semelhante na NCRF 6 e na DC 7/92, ao permitir o seu reconhecimento como activo desde que cumpridos determinados requisitos

Quanto à **mensuração após o reconhecimento** inicial dos activos intangíveis, a NCRF 6, contempla dois modelos de tratamento: o modelo de custo (segundo o qual os activos intangíveis devem ser valorizados seu custo deduzido de qualquer amortização acumulada e perdas de imparidade acumuladas) e o modelo de revalorização que permite que os activos intangíveis sejam periodicamente reavaliados., pelo justo valor (mantendo-se a dedução das subseqüentes amortizações acumuladas e perdas de imparidade acumuladas). Contudo, o modelo de revalorização apenas poderá ser adoptado, caso exista um mercado activo que permita a mensuração dos activos intangíveis.

O POC, pelo contrário, apenas preconiza a valorimetria do imobilizado incorpóreo pelo seu custo histórico, não permitindo a reavaliação dos activos incorpóreos (atente-se que a DC 16 apenas é aplicável aos activos tangíveis).

No que respeita à **Amortização** dos activos intangíveis a NCRF 6 destaca-se do POC pelo facto de distinguir os activos intangíveis com vida útil finita dos que têm uma vida útil indefinida, sendo que os primeiros são objecto de amortização (numa base sistemática ao longo da vida útil estimada) e os últimos não. Realça também o facto de a NCRF 6 estabelecer que o valor residual do activo intangível tenderá a ser zero.

Em matéria de **imparidade**, o SNC é mais abrangente e completo do que o POC. De facto, o POC não prevê o reconhecimento de perdas de imparidade de activos incorpóreos, abordando apenas a possibilidade de registo de uma amortização extraordinária, quando à data de balanço tiverem um valor inferior ao registado na contabilidade. A DC n.º 7/92, é mais explícita, quando em relação às despesas de investigação e de desenvolvimento, estabelece que, anualmente, à data do balanço, deve ser efectuado um teste à sua recuperabilidade. O SNC, por sua vez, no que respeita à imparidade dos activos intangíveis, através da NCRF 6 remete para a NCRF 12 – Imparidade de activos, estipulando deve reconhecer-se uma perda por imparidade quando quantia escriturada (ou valor contabilístico) do activo for maior que a sua quantia recuperável (que é obtida através do seu valor de uso ou de venda).

POC	SNC		
Imobilizado Incorpóreo	Activos Intangíveis		
Não prevê a imparidade do Imobilizado Incorpóreo, no entanto:	Perda por Imparidade 656 / 449	Reversão da Imparidade: 449 / 7626	NCRF 6 ↓ NCRF 12
↓ Prevê uma “Amortização extraordinária” (ponto 5.4.4) 696 / 483			

Em matéria de desreconhecimento dos activos intangíveis, resultante da alienação, o SNC prevê uma prévia classificação dos **Activos (não correntes) como detidos para venda**, desde que cumpridos os requisitos da NCRF 8.

O quadro 2 sintetiza o tratamento contabilístico dos activos intangíveis preconizado pelo SNC, na NCRF 6, e sua comparação com o POC.

Quadro 2: NCRF 6 vs POC: Análise Comparativa

Características	NCRF 6	POC
-----------------	--------	-----

Conceito	O activo intangível é um activo identificável, de carácter não monetário e sem substância física destinado à produção, oferta de bens ou serviços, arrendamento a terceiros ou para finalidade administrativas	O imobilizado incorpóreo inclui bens e direitos detidos pela empresa que não pressupõem a sua venda ou transformação no decurso da actividade normal da empresa.
Reconhecimento	Um activo intangível só pode ser reconhecido como activo se cumprir os seguintes requisitos: Identificabilidade, controlo , probabilidade de gerar benefícios económicos futuros para a empresa e ser mensurado com fiabilidade.	Nada Refere
Mensuração Inicial	Um activo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo.	Um activo imobilizado incorpóreo deve ser valorizado pelo seu custo de aquisição ou de produção.
Activos intangíveis gerados internamente	Os dispêndios incorridos na fase da pesquisa são gasto do período, Os dispêndios incorridos na fase da Desenvolvimentos são capitalizados (reconhecidos como activo) desde que cumpridos os requisitos do parágrafo 57.,	A DC 7 permite a capitalização das despesas de pesquisa e desenvolvimentos, em determinadas condições.
Mensuração após reconhecimento	<ul style="list-style-type: none"> · Método do Custo Custo – Amortizações Acumuladas – Perdas Imparidade acumuladas · Método de Reavaliação Justo Valor do Activo à data da Reavaliação – Amortizações Acumuladas – Perdas de imparidade acumuladas	O valor do intangível é igual ao seu custo de aquisição deduzido das amortizações acumuladas. Nada refere. A DC 16 ao aplicar-se ao activo tangível, proíbe a reavaliação do activo incorpóreo.
Amortização	<ul style="list-style-type: none"> · A quantia depreciável de um activo intangível deve ser imputada ao bem numa base sistemática e atendendo à sua melhor estimativa da vida útil. · A norma distingue os activos intangíveis com vida útil finita , e os activos intangíveis com vida útil, indefinida sendo que estes não se amortizam. · Prevê como métodos de amortização o Método da Linha Recta e o Método das Unidades Produção 	<ul style="list-style-type: none"> · A amortização corresponde ao desgaste do activo imobilizado incorpóreo, a qual deve ser reconhecida como custo numa base sistemática ao longo da sua vida útil. · Os activos imobilizados incorpóreos devem ser amortizados num período máximo de 5 anos (está aqui implícito o método das quotas constantes).
Imparidade	A NCRF 6 remete para a NCRF12 – Imparidade de activos, a determinação, o reconhecimento e a reversão da imparidade de um activo intangível.	Não prevê a imparidade do Imobilizado Incorpóreo, mas prevê uma Amortização extraordinária, , quando tiver um valor inferior ao registado na contabilidade.
Desreconhecimento	Um activo é desreconhecido quando dele já não se esperem benefícios económicos futuros, ou pela sua alienação	Não está definido
Divulgação	Prevista nos parágrafos 118 a 124	Notas do ABDR relacionadas com o imobilizado incorpóreo
NCRF-PE	Trata dos activos intangíveis nos parágrafos 6.1 a 6.37	

Fonte: Gomes *et al.* (2006: 29), adaptado

BIBLIOGRAFIA

- GOMES, Patrícia; SERRA, Sara; FERREIRA, Elisabete (2006), “Activos Intangíveis: o grau de adaptação das Empresas Portuguesas cotadas na Euronext relativamente à IAS 38”, *Portuguese Journal of Accounting and Management Journal (Revista Científica da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas)*, nº 2, pp. 15-53.
- MOTA, Joaquim Jorge A.; LEMOS, Kátia C. Matos Ribeiro (2006), “Questões de Aplicabilidade da Directriz Contabilística nº 16 Reavaliações de Activos Imobilizados Tangíveis – o caso das reavaliações sem suporte em diploma legal específico”, XIV Encontro nacional Associação de Docentes de Contabilidade do Ensino Superior, Viana do Castelo, 21e 22 de Abril
- PINTO, A.; MOUTINHO, A.; PAIS, C.; AREOSA, J.; CORREIA, L.; GRAÇA, M.; FREIRE, M.; FERNANDES, O.; BARATA, P.; DIAS, P., REIS, P.; PONTES, S.; CASADO, T.; NASCIMENTO, V. (2008) *Normas Internacionais de Contabilidade: Aplicação Prática das Normas Internacionais de Relato Financeiro em Portugal* , Coordenação de José Gonçalves Roberto, Verlag Dashöfer, ISBN 978-972-8906-77-1



FORMAÇÃO À DISTÂNCIA

Curso DIS1609

MANUAL DO CURSO

SNC - ACTIVOS NÃO CORRENTES

ELABORADO POR:

SÓNIA MONTEIRO

JORGE MOTA

Abril 2009



FORMAÇÃO À DISTÂNCIA

Curso DIS1609
SNC: ACTIVOS NÃO CORRENTES

BLOCO FORMATIVO III

INVESTIMENTOS FINANCEIROS E PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO

ELABORADO POR:

SÓNIA MONTEIRO

JORGE MOTA

Abril 2009

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	1
1. OS INVESTIMENTOS FINANCEIROS NO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA	2
1.1. Introdução.....	2
2. RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE INVESTIMENTOS FINANCEIROS	3
2.1. Definição e conteúdo de investimento financeiro	3
2.2. Reconhecimento de investimentos financeiros	4
2.3. Mensuração de investimentos financeiros	5
2.3.1. Mensuração no reconhecimento	5
2.3.2. Mensuração após reconhecimento.....	6
2.3.2.1. Investimentos em subsidiárias	6
2.3.2.2. Investimentos em associadas	14
2.3.2.3. Investimentos em entidades conjuntamente controladas	17
2.3.2.4. Investimentos noutras empresas.....	20
2.4. Imparidade de investimentos financeiros	23
2.5. Desreconhecimento.....	26
3. DIVULGAÇÕES RELATIVAS A INVESTIMENTOS FINANCEIROS	28
4. AS PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO NO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA	31
4.1. Enquadramento normativo.....	31
4.2. Definições.....	32
5. RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO	34
5.1. Reconhecimento de propriedades de investimento.....	34
5.2. Mensuração no reconhecimento.....	36
5.3. Mensuração após reconhecimento	38
5.3.1. Política contabilística.....	38
5.3.1.1. Modelo do justo valor.....	39
5.3.1.2. Modelo do custo	42
5.4. Transferências.....	43
5.5. Alienações.....	46
6. DIVULGAÇÕES RELATIVAS A PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO	46
BIBLIOGRAFIA	48

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Transferências para, ou de, propriedades de investimento.....44

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1. Conta 41 - Plano Oficial de Contabilidade (e Directrizes Contabilísticas) vs
Sistema de Normalização Contabilística 4

Quadro 2. Propriedades de investimento - Plano Oficial de Contabilidade vs Sistema de
Normalização Contabilística35

SIGLAS E ABREVIATURAS

§ - Parágrafo

Al. - Alínea

Art. - Artigo

EC - Estrutura Conceptual

POC - Plano Oficial de Contabilidade

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

INTRODUÇÃO

O presente trabalho destina-se a apoiar a formação à distância sobre o tema “SNC - Activos não correntes”, designadamente o Bloco Formativo III relacionado com os investimentos financeiros e com as propriedades de investimento.

Pretende-se, com esta abordagem, concretizar os objectivos, previamente, definidos:

- a) percepção das especificidades dispositivas, inerentes ao Sistema de Normalização Contabilística, relativas, em especial, a reconhecimento, mensuração e divulgação;
- b) identificação e comparação das soluções propostas, face ao modelo ainda vigente, alicerçado no Plano Oficial de Contabilidade e nas Directrizes Contabilísticas;
- c) aprofundamento e consolidação de competências, fundamentais para o desenvolvimento e prossecução da função de Técnico Oficial de Contas, num contexto de mudança.

Assim, e porque o novo paradigma contabilístico a isso conduz, a principal sustentação deverá ser encontrada nas Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro, “pensando a Contabilidade”.

Contudo, e compreensivelmente, a metodologia adoptada não se restringe a uma perspectiva meramente teórica, complementando-a, sempre que seja aconselhável, com a explicitação de cenários práticos hipotéticos.

1. OS INVESTIMENTOS FINANCEIROS NO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

1.1. Introdução

A título introdutório, meramente, uma chamada de atenção para o objecto desta acção de formação, os activos não correntes, componentes de um bloco mais abrangente, os activos de uma entidade, numa óptica de preparação e apresentação de demonstrações financeiras individuais, à luz do Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Ao nível da codificação de contas, pelo menos, realçamos a distinção entre o conceito de instrumento financeiro (**conta 14 - "Instrumentos financeiros"**), enquanto activo corrente, e o conceito de investimento financeiro (**conta 41 - "Investimentos financeiros"**), enquanto activo não corrente.

Salvo melhor opinião, essa abordagem parece-nos manifestamente desajustada, importando, quiçá, estabelecer diferenças a um outro nível, esse, sim, normativamente instituído: o das relações entre entidades, concretamente, entre investidor e investida, indissociável da intenção de detenção e, não raras vezes, do factor tempo.

Trazemos à colação o conceito de instrumento financeiro, presente nas disposições da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 27 - *"Instrumentos Financeiros"*:

"Contrato que dá origem a um activo financeiro numa entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio noutra entidade." (§ 5)

É possível, então, concluir que na noção antes explanada se subsumirão todos os activos financeiros, independentemente da análise se perspectivar numa lógica de detenção para negociação (**al. (b) do § 14, NCRF 27**), eventualmente, de curto prazo, ou, em alternativa, assentar numa intenção de exercício de direitos de voto, no âmbito da definição de políticas financeiras e operacionais para outra entidade (**ab contrario sensu, § 14, NCRF 27**), eventualmente, no médio e longo prazo.

Saliente-se, aliás, que este ângulo de abordagem é bem mais consentâneo com as exigências de mensuração apropriada dos diferentes grupos de investimentos financeiros, prescritas nas normas, com particular destaque, respectivamente, para a NCRF 27, por um lado, e para a NCRF 13 - *"Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas"* e a NCRF 15 - *"Investimentos em Subsidiárias e Consolidação"*, por outro lado.

2. RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE INVESTIMENTOS FINANCEIROS

2.1. Definição e conteúdo de investimento financeiro

Os investimentos financeiros são parcela integrante do activo não corrente, no âmbito da classe 4, a qual *“inclui os bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinem a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da entidade, quer sejam de sua propriedade, quer estejam em regime de locação financeira”* (**Notas de Enquadramento ao Código de Contas, SNC**).

Não está contemplada, no quadro do SNC, uma definição de investimento financeiro, mas é possível enquadrar esta figura nos pressupostos de qualificação de activo financeiro:

“Qualquer activo que seja:

(a) dinheiro;

(b) um instrumento de capital próprio de uma outra entidade;

(c) um direito contratual:

(i) de receber dinheiro ou outro activo financeiro de outra entidade; ou

(ii) de trocar activos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições que sejam potencialmente favoráveis para a entidade; ou

(d) um contrato que seja ou possa ser liquidado em instrumentos de capital próprio da própria entidade e que seja:

(i) um não derivado para o qual a entidade esteja, ou possa estar, obrigada a receber um número variável dos instrumentos de capital próprio da própria entidade; ou

(ii) um derivado que seja ou possa ser liquidado de forma diferente da troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro activo financeiro por um número fixo de instrumentos de capital próprio da própria entidade. Para esta finalidade, os instrumentos de capital próprio da própria entidade não incluem instrumentos que sejam eles próprios contratos para futuro recebimento ou entrega dos instrumentos de capital próprio da própria entidade”. (§ 5, NCRF 27)

Ao abrigo da ideia explanada no parágrafo anterior, podemos identificar, essencialmente, duas formas de instrumento financeiro, passíveis, ou não, de transacção em mercado organizado, as mais vulgarizadas, provavelmente: a acção ou a quota, *“instrumento de capital próprio de uma outra entidade”*, e a obrigação, *“um direito contratual de receber dinheiro ... de outra entidade”*, ou seja, originando um passivo financeiro em uma outra entidade.

Formação à distância: SNC - Activos não correntes

No que concerne a este Bloco Formativo, em especial, faremos incidir o nosso estudo, em particular, sobre a acção, enquanto *“contrato que evidencie um interesse residual nos activos de uma entidade após dedução de todos os seus passivos”*. (§ 5, NCRF 27)

No entanto, no âmbito do SNC, é possível identificar, em termos estruturantes, os seguintes grupos de investimentos financeiros, disponibilizados numa lógica de comparação com o enquadramento do normativo vigente:

Quadro 1. Conta 41 - Plano Oficial de Contabilidade (e Directrizes Contabilísticas) vs Sistema de Normalização Contabilística

Conta 41 - Investimentos financeiros (Plano Oficial de Contabilidade e Directrizes Contabilísticas)	Conta 41 - Investimentos financeiros (Sistema de Normalização Contabilística)
411 - Partes de capital e 413 - Empréstimos de financiamento	411 - Investimentos em subsidiárias, 412 - Investimentos em associadas e 414 - Investimentos noutras empresas
412 - Obrigações e títulos de participação e 415 - Outras aplicações financeiras	415 - Outros investimentos financeiros
414 - Investimentos em imóveis	
416 - Entidades conjuntamente controladas (Directriz Contabilística n.º 24 - <i>“Empreendimentos conjuntos”</i>)	413 - Investimentos em entidades conjuntamente controladas
	419 - Perdas por imparidade acumuladas

Fonte: Elaboração própria

Uma chamada de atenção, em especial, para a autonomização da noção de propriedade de investimento, em sede de SNC, matéria a ser abordada, ainda, no âmbito deste Bloco Formativo.

2.2. Reconhecimento de investimentos financeiros

Nunca será demais reforçar a importância da verificação prévia dos requisitos que deverão estar reunidos, para que seja possível validar a definição de activo, bem como o seu reconhecimento, à luz das disposições da Estrutura Conceptual (EC) do SNC:

- *“Activo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros”*. (al. (a) do § 49)

- *“Um activo é reconhecido no Balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o activo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade”.* (§ 87)

No caso concreto dos investimentos financeiros, será fundamental, desde logo, verificar a existência de eventuais disposições especiais, nos diferentes normativos aplicáveis, em função das naturezas dos investimentos financeiros.

Efectivamente, na sequência de um estudo, aturado, e salvo melhor opinião, perpassa pelos textos disponíveis uma ideia de agregação dos pilares do reconhecimento e da mensuração, pelo que seremos reconduzidos à EC do SNC e ao respeito pelos pressupostos explanados no seu § 87.

Apesar disso, e em termos genéricos, uma referência, a título de consolidação, para a NCRF 27, dispondo que *“uma entidade deve reconhecer um activo financeiro ... apenas quando a entidade se torne uma parte das disposições contratuais do instrumento”.* (§ 6)

A alusão a *“disposições contratuais do instrumento”* é, particularmente, relevante em situações de detenção de partes de capital ou de títulos de dívida, atendendo aos direitos, normalmente, associados.

Entenda-se que, se a entidade assume esse ingresso, na sua esfera jurídica, estará cumprida a condição de correspondência a um recurso por ela controlado, com expectativa de influxos de benefícios económico futuros, e passível de mensuração fiável.

Neste momento, contudo, é de toda a importância realçar o facto de as disposições da NCRF 27, particularmente as atinentes à mensuração após reconhecimento, não serem aplicáveis aos investimentos em subsidiárias, em associadas e em empreendimentos conjuntos (**al. (a) do § 3**), o que as torna específicas de outros tipos de investimentos financeiros.

2.3. Mensuração de investimentos financeiros

2.3.1. Mensuração no reconhecimento

Tomemos como ponto de partida os critérios de reconhecimento de um activo, no que concerne à exigência de mensuração fiável do custo.

Assim, julgamos ser possível, em resultado de disposições normativas, mais ou menos concretas, inscritas nos diferentes documentos disponíveis, concluir que:

- a) os investimentos financeiros, no reconhecimento, deverão ser mensurados pelo custo, entendido como a *“quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ... ou a quantia atribuída a esse activo aquando do reconhecimento inicial”*, **(por remissão, § 6 da NCRF 7 - “Activos Fixos Tangíveis”)**
- b) os custos de transacção, ou seja, *“os custos incrementais que sejam directamente atribuíveis à aquisição ... de um activo ... financeiro”*, deverão ser incluídos na mensuração inicial, excepção feita a activos financeiros que sejam mensurados, após reconhecimento, ao justo valor com contrapartida em resultados. **(§ 7, NCRF 27)**

2.3.2. Mensuração após reconhecimento

Aprofundando a análise, avançamos para o detalhe, face às diferentes figuras já elencadas:

2.3.2.1. Investimentos em subsidiárias

Conceptualização prévia

Uma abordagem adequada deste tópico é, necessariamente, condicionada pela emergência de conceitos tipificados, que é de bom tom clarificar.

Assim, deve entender-se subsidiária como sendo *“uma entidade (aqui se incluindo entidades não constituídas em forma de sociedade, como, por exemplo, as parcerias) que é controlada por uma outra entidade (designada por empresa-mãe)”*. **(§ 4, NCRF 15)**.

Consequentemente, qualificar-se-á como empresa-mãe *“uma entidade que detém uma ou mais subsidiárias”* **(§ 4, NCRF 15)**, ou seja, uma entidade dotada de poder de controlo, entendido como *“o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma actividade económica a fim de obter benefícios da mesma”*. **(§ 4, NCRF 15)**.

Atente-se na extrema relevância da relação que se estabelece entre as entidades envolvidas neste processo, o investidor e a investida, que poderá ajudar a perceber, melhor, as imposições, ao nível da política contabilística, previstas no SNC.

Regras normativas

No tocante a critérios de mensuração, sendo, essencialmente, vocacionada para a prescrição de procedimentos a implementar na preparação e na apresentação de demonstrações financeiras consolidadas, a NCRF 15 remete para as disposições da NCRF 13:

“Nas demonstrações financeiras individuais de uma empresa-mãe, a valorização dos investimentos em subsidiárias deve ser efectuada de acordo com o método de equivalência patrimonial”. (§ 9)

A operacionalização do método de (da) equivalência patrimonial é explicitada, então, na NCRF 13, pelo que, a este propósito, poderá concluir-se, por analogia justificada, que um investimento numa subsidiária é contabilizado usando o método da equivalência patrimonial a partir da data em que se torne uma subsidiária. (§ 47)

Esclareça-se que o método de (da) equivalência patrimonial *“é um método de contabilização pelo qual o investimento ... é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado em função das alterações verificadas, após a aquisição, na quota-parte do investidor (leia-se, empresa-mãe) ... nos activos líquidos da investida (leia-se, subsidiária) Os resultados do investidor ... incluem a parte que corresponda nos resultados da investida ...”.* (§ 4, NCRF 15)

Assim, no acto de reconhecimento de um investimento em subsidiária, a contabilização correspondente pressuporá:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pela reconhecimento de investimento em subsidiária	4111	11 ou 12 ou 261 ou 278	Custo, adicionado de eventuais custos de transacção

Nesse mesmo momento, a empresa-mãe deverá validar a susceptibilidade de existência de *“qualquer diferença entre o custo do investimento e a parte ... no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis”* da subsidiária, a qual, a verificar-se, será tratada de acordo com as disposições da NCRF 14 - *“Concentrações de Actividades Empresariais”*.

Em consequência, o trespasse (*goodwill*), que *“corresponde a benefícios económicos futuros resultantes de activos ... não ... individualmente identificados e separadamente reconhecidos”* (§ 9, NCRF 14) e se traduz na quantificação de um excesso do custo do investimento sobre a parte da empresa-mãe no justo valor líquido dos activos, passivos e

passivos contingentes identificáveis da subsidiária, é incluído na quantia escriturada do investimento, embora não seja permitida a sua amortização, não afectando, então, os resultados da empresa-mãe, por esse facto, mas deva ser sujeito a testes de imparidade.

(al. (a) do § 47, NCRF 13)

Por outro lado, se for determinado um “excesso da parte do investidor no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis” da subsidiária “acima do custo do investimento”, “é excluído da quantia escriturada do investimento e é incluído como rendimento na determinação da parte do investidor nos resultados” da subsidiária “do período em que o investimento é adquirido”. **(al. (b) do § 47, NCRF 13)**

Procuremos explicitar, de forma mais objectiva, as implicações associadas:

I. Considere-se o seguinte exemplo:

A entidade SNC, S.A. adquiriu, em mercado organizado, em Abril do período N, acções representativas de 70,00% do capital da entidade Subsidiária, S.A., com desembolso, imediato, através de transferência bancária, de 500.000,00 €, configurando uma situação de controlo.

À data de aquisição, o valor do capital próprio da entidade Subsidiária, S.A. era igual a 600.000,00 €, tendo sido identificado um prédio rústico, mensurado por 50.000,00 €, mas cujo justo valor foi determinado em 100.000,00 €.

Assim, a entidade SNC, S.A. procedeu ao cálculo da diferença entre o custo do investimento e a sua parte no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da entidade Subsidiária, S.A.:

Custo do investimento = 500.000,00 €

Parte no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da entidade Subsidiária, S.A. = [600.000,00 € + (100.000,00 € - 50.000,00 €)] * 70,00% = 455.000,00 €

Diferença entre o custo do investimento e a parte no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da entidade Subsidiária, S.A. = 500.000,00 € - 455.000,00 € = 45.000,00 €

Em conformidade com a adopção do método da equivalência patrimonial, a entidade SNC, S.A. procedeu à seguinte contabilização:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)
Pelo reconhecimento de investimento na entidade Subsidiária, S.A.	4111	12	500.000,00

II. Considere-se o seguinte exemplo:

A entidade SNC, S.A. adquiriu, em mercado organizado, em Abril do período N, acções representativas de 70,00% do capital da entidade Subsidiária, S.A., com desembolso, imediato, através de transferência bancária, de 500.000,00 €, configurando uma situação de controlo.

À data de aquisição, o valor do capital próprio da entidade Subsidiária, S.A. era igual a 700.000,00 €, tendo sido identificado um prédio rústico, mensurado por 50.000,00 €, mas cujo justo valor foi determinado em 100.000,00 €.

Assim, a entidade SNC, S.A. procedeu ao cálculo da diferença entre o custo do investimento e a sua parte no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da entidade Subsidiária, S.A.:

Custo do investimento = 500.000,00 €

Parte no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da entidade Subsidiária, S.A. = [700.000,00 € + (100.000,00 € - 50.000,00 €)] * 70,00% = 525.000,00 €

Diferença entre o custo do investimento e a parte no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da entidade Subsidiária, S.A. = 500.000,00 € - 525.000,00 € = (25.000,00 €)

Em conformidade com a adopção do método da equivalência patrimonial, a entidade SNC, S.A. procedeu à seguinte contabilização:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)
Pelo reconhecimento de investimento na entidade Subsidiária, S.A.	4111	12	500.000,00
	4111	7858 ¹	25.000,00

Estas soluções, prescritas no âmbito do SNC, atestam uma substancial divergência face ao tratamento preconizado na Directriz Contabilística n.º 9 - "Contabilização, nas contas individuais da detentora, de partes de capital em filiais e associadas", a qual instituiu a amortização do *trespasse* (*goodwill*) e a não consideração, ao nível dos resultados, dos efeitos do cenário traçado no parágrafo anterior.

A *posteriori*, a aplicação dos pressupostos subjacentes ao método da equivalência patrimonial implicará que o custo, inicialmente reconhecido, seja acrescido ou reduzido:

¹ Proposta nossa

- a) “da quantia correspondente à proporção nos resultados líquidos” (**Notas de Enquadramento ao Código de Contas, SNC**) da subsidiária, isto é, “a quantia escriturada é aumentada ou diminuída para reconhecer a parte do investidor nos resultados da investida depois da data da aquisição. A parte do investidor nos resultados da investida é reconhecida nos resultados do investidor².” (§ 58, NCRF 13)

I. Considere-se o seguinte exemplo:

A entidade SNC, S.A. é detentora de um investimento em subsidiária, correspondente a ações representativas de 75,00% do capital da entidade Subsidiária, S.A., adquirido no período N-1.

À data de relato do período N, a entidade Subsidiária, S.A. comunica a determinação do resultado líquido do período, de valor igual a 1.000.000,00 €.

A entidade SNC, S.A., em conformidade com os requisitos da adopção do método de (da) equivalência patrimonial, procedeu à contabilização correspondente:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)
Pela parte nos resultados positivos da entidade Subsidiária, S.A.	4111	7852	750.000,00

II. Considere-se o seguinte exemplo:

A entidade SNC, S.A. é detentora de um investimento em subsidiária, correspondente a ações representativas de 75,00% do capital da entidade Subsidiária, S.A., adquirido no período N-1.

À data de relato do período N, a entidade Subsidiária, S.A. comunica a determinação do resultado líquido do período, de valor igual a (1.000.000,00 €).

A entidade SNC, S.A., em conformidade com os requisitos da adopção do método de (da) equivalência patrimonial, procedeu à contabilização correspondente:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)
Pela parte nos resultados negativos da entidade Subsidiária, S.A.	6852	4111	750.000,00

² Sublinhado nosso

- b) “da quantia correspondente à proporção noutras variações nos capitais próprios da entidade participada” (**Notas de Enquadramento ao Código de Contas, SNC**), isto é, “podem também ser necessários ajustamentos na quantia escriturada, para alterações no interesse proporcional do investidor na investida resultantes de alterações no capital próprio da investida que não tenham sido reconhecidas nos resultados da investida. Tais alterações incluem as resultantes da revalorização de activos fixos tangíveis e das diferenças de transposição de moeda estrangeira. A parte do investidor nessas alterações é reconhecida directamente no seu capital próprio³.” (**§ 58, NCRF 13**)

I. Considere-se o seguinte exemplo:

A entidade SNC, S.A. é detentora de um investimento em subsidiária, correspondente a acções representativas de 75,00% do capital da entidade Subsidiária, S.A., adquirido no período N-1.

Em Julho do período N, a entidade Subsidiária, S.A. inicia um processo de revalorização de activos fixos tangíveis, de acordo com as disposições da NCRF 7, tendo determinado um excedente de revalorização, reconhecido no capital próprio, de valor igual a 200.000,00 €.

A entidade SNC, S.A., em conformidade com os requisitos da adopção do método de (da) equivalência patrimonial, procedeu à contabilização correspondente:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)
Pela parte no acréscimo no capital próprio da entidade Subsidiária, S.A.	4111	5513	150.000,00

Em Julho do período N+1, a entidade Subsidiária, S.A., face a diminuição no justo valor dos activos fixos tangíveis, mensurados de acordo com o modelo de revalorização, determina um decréscimo no excedente de revalorização, reconhecido no capital próprio, de valor igual a 50.000,00 €.

A entidade SNC, S.A., em conformidade com os requisitos da adopção do método de (da) equivalência patrimonial, procedeu à contabilização correspondente:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)
Pela parte na redução no capital próprio da entidade Subsidiária, S.A.	5513	4111	37.500,00

³ Sublinhado nosso

- c) “da quantia dos lucros distribuídos à participação” (**Notas de Enquadramento ao Código de Contas, SNC**), isto é, “as distribuições recebidas de uma investida reduzem a quantia escriturada do investimento.” (§ 58, NCRF 13)

I. Considere-se o seguinte exemplo:

A entidade SNC, S.A. é detentora de um investimento em subsidiária, correspondente a ações representativas de 75,00% do capital da entidade Subsidiária, S.A., adquirido no período N-1.

Em Março do período N+1, data da assembleia geral da entidade Subsidiária, S.A, foram atribuídos à entidade SNC, S.A. dividendos brutos, em valor igual a 450.000,00 €, relativos ao resultado líquido do período N, o qual havia ascendido a 1.000.000,00 €.

A entidade SNC, S.A., em conformidade com os requisitos da adopção do método de (da) equivalência patrimonial, procedeu à contabilização correspondente:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)
Pela atribuição de dividendos brutos pela entidade Subsidiária, S.A.	264	4111	450.000,00

Complementarmente, porque a parte da empresa-mãe nos resultados positivos da investida, reconhecida à data de relato do período N, concretamente, 750.000,00 € (1.000.000,00 € * 75,00%), excede os dividendos brutos atribuídos, a entidade SNC, S.A., em conformidade com os requisitos da adopção do método de (da) equivalência patrimonial, procedeu à seguinte contabilização:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)
Pela diferença entre a parte nos resultados positivos da entidade Subsidiária, S.A. e os dividendos brutos atribuídos pela entidade Subsidiária, S.A.	59	5512	300.000,00

- d) “da quantia da cobertura de prejuízos que tenha sido deliberada” (**Notas de Enquadramento ao Código de Contas, SNC**)

I. Considere-se o seguinte exemplo:

A entidade SNC, S.A. é detentora de um investimento em subsidiária, correspondente a ações representativas de 75,00% do capital da entidade Subsidiária, S.A., adquirido no período N-1.

Em Março do período N+1, data da assembleia geral da entidade Subsidiária, S.A, foi deliberada a realização de entradas, em dinheiro, durante o mês de Abril do período N+1, para cobertura do resultado líquido do período N, o qual havia ascendido a (100.000,00 €).

A entidade SNC, S.A., em conformidade com os requisitos da adopção do método de (da) equivalência patrimonial, procedeu à contabilização correspondente:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)
Pela deliberação de cobertura dos resultados negativos da entidade Subsidiária, S.A.	4111	264	75.000,00

- e) *“aquando da primeira aplicação do método da equivalência patrimonial, devem ser atribuídas às partes de capital as quantias correspondentes à fracção dos capitais próprios que elas representavam no início do período, por contrapartida da conta 5511 - Ajustamentos em activos financeiros - Relacionados com o método da equivalência patrimonial - Ajustamentos de transição” (Notas de Enquadramento ao Código de Contas, SNC)*

- I. Considere-se o seguinte exemplo:

A entidade SNC, S.A. é detentora de um investimento em subsidiária, correspondente a acções representativas de 75,00% do capital da entidade Subsidiária, S.A., adquirido no período N-1, mensurado de acordo com o método do custo, por valor igual a 750.000,00 €.

No início do período N, sendo obrigatória a aplicação do método de (da) equivalência patrimonial, a entidade SNC, S.A. toma conhecimento do valor dos capitais próprios da entidade Subsidiária, S.A., igual a 1.200.000,00 €.

A entidade SNC, S.A., em conformidade com os requisitos da adopção do método de (da) equivalência patrimonial, procedeu à contabilização correspondente:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)
Pela diferença entre a quantia correspondente à fracção dos capitais próprios da entidade Subsidiária, S.A. e a quantia escriturada do investimento	4111	5511	150.000,00

II. Considere-se o seguinte exemplo:

A entidade SNC, S.A. é detentora de um investimento em subsidiária, correspondente a acções representativas de 75,00% do capital da entidade Subsidiária, S.A., adquirido no período N-1, mensurado de acordo com o método do custo, por valor igual a 750.000,00 €.

No início do período N, sendo obrigatória a aplicação do método de (da) equivalência patrimonial, a entidade SNC, S.A. toma conhecimento do valor dos capitais próprios da entidade Subsidiária, S.A., igual a 800.000,00 €.

A entidade SNC, S.A., em conformidade com os requisitos da adopção do método de (da) equivalência patrimonial, procedeu à contabilização correspondente:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)
Pela diferença entre a quantia correspondente à fracção dos capitais próprios da entidade Subsidiária, S.A. e a quantia escriturada do investimento	5511	4111	150.000,00

2.3.2.2. Investimentos em associadas

Conceptualização prévia

A propósito de conceitos, fundamentais na delimitação do objecto de avaliação, uma alusão, indispensável, ao normativo específico.

Assim, associada é definida como *“uma entidade (aqui se incluindo entidades não constituídas em forma de sociedade, como, por exemplo, as parcerias) sobre a qual o investidor tenha influência significativa e que não seja nem uma subsidiária nem um interesse num empreendimento conjunto”*. (§ 4, NCRF 13).

Ressalta, desta definição, a emergência de um outro conceito, que importa escarpelizar, a influência significativa, isto é, *“o poder de participar nas decisões das políticas financeira e operacional da investida ... mas que não é controlo⁴ nem controlo conjunto⁵ sobre essas políticas”*. (§ 4, NCRF 13)

Refira-se que a influência significativa pode ser traduzida na detenção de partes de capital, caucionada por cláusulas estatutárias ou instituída por acordo, tomando em atenção que:

⁴ Caso das subsidiárias

⁵ Caso dos empreendimentos conjuntos

“se o investidor detiver, directa ou indirectamente (por exemplo, através de subsidiárias), 20% ou mais do poder de voto na investida, presume-se que tem influência significativa, a menos que o contrário possa ser claramente demonstrado. Se o investidor detiver, directa ou indirectamente (por exemplo, através de subsidiárias), menos de 20% do poder de voto na investida, presume-se que não tem influência significativa, a menos que o contrário possa ser claramente demonstrado. A existência de outro investidor, que detenha uma participação maioritária ou substancial, não impede necessariamente que se exerça influência significativa.” (§ 19, NCRF 13)

Consolidando melhor o conceito, entender-se-á que a materialização de um cenário de influência significativa resultará, geralmente, de evidências, como sejam:

“(a) representação no órgão de direcção ou órgão de gestão equivalente da investida; (b) participação em processos de decisão de políticas, incluindo a participação em decisões sobre dividendos e outras distribuições; (c) transacções materiais entre o investidor e a investida; (d) intercâmbio de pessoal de gestão; ou (e) fornecimento de informação técnica essencial.” (§ 20, NCRF 13)

É fundamental, neste ponto, enfatizar a distinção entre o conceito de controlo e o conceito de influência significativa, referindo que nos parece ser possível qualificar controlo como um caso especial de influência significativa, porque integrador, num grau bem mais sólido, dos pressupostos inerentes a esta.

A este propósito, é necessário destacar a dificuldade associada a estas análises, particularmente, em situações de fronteira:

- a) seja no sentido da determinação do momento a partir do qual se perde ou se adquire influência significativa, isto é, no limiar de 20% do poder de voto na investida, no que concerne à distinção entre participações de capital em outras entidades e participações de capital em associadas;
- b) seja no sentido da determinação do momento a partir do qual se perde ou se adquire controlo, isto é, no limiar de 50% do poder de voto na investida, no que concerne à distinção entre participações de capital em associadas e participações de capital em subsidiárias.

Atribua-se, contudo, a devida importância a dois aspectos-chave:

- a) a exemplo do que já havíamos referido, a propósito dos investimentos em subsidiárias, a matriz da relação estabelecida entre investidor e investida, como facto de sustentabilidade das opções normativas;

- b) com aplicação, naturalmente, aos casos de quaisquer outros investimentos financeiros representados por partes de capital, a prevalência da percentagem de controlo, expressa em capacidade de exercício de direitos de voto (não exclusivamente dependente da detenção de títulos representativos de fracção do capital nominal), sobre a percentagem de participação, expressa em títulos representativos de fracção do capital nominal.

Regras normativas

A temática da mensuração dos investimentos em associadas é regulada pelas disposições da NCRF 13, que prescrevem o uso do método da equivalência patrimonial:

“Um investimento numa associada deve ser contabilizado usando o método da equivalência patrimonial”. (§ 42)

Reafirmando a importância da definição, clara, de um cenário de influência significativa, saliente-se:

- a) o facto de um investidor dever usar o método da equivalência patrimonial, para contabilização de um investimento numa associada, *“a partir da data em que torne uma associada”, (§ 47)*
- b) o facto de *“um investidor dever descontinuar o uso do método da equivalência patrimonial a partir da data em que”* a mesma for perdida.

Nessa circunstância, o investimento deixará de ser qualificado como investimento numa associada, assumindo a qualidade de investimento noutra empresa, sendo *“o custo a considerar para efeitos de mensuração inicial”* igual à *“quantia escriturada desse investimento à data em que deixou de ser uma associada”*. (§ 44)

Relembre-se que o método de (da) equivalência patrimonial *“é um método de contabilização pelo qual o investimento ... é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado em função das alterações verificadas, após a aquisição, na quota-parte do investidor ... nos activos líquidos da investida Os resultados do investidor ... incluem a parte que corresponda nos resultados da investida ...”*. (§ 4, NCRF 13)

Assim, com ressalva da conta que recolherá a quantia escriturada do investimento (conta 4112 - *Investimentos financeiros - Investimentos em associadas - Participações de capital - método da equivalência patrimonial*, neste caso) e da fracção a considerar, para efeitos de cálculo dos montantes a determinar, *a posteriori*, em consequência da aplicação do método da equivalência patrimonial, os pressupostos dos exemplos de contabilização apresentados, no quadro dos investimentos em subsidiárias, mantêm-se válidos e exequíveis.

2.3.2.3. Investimentos em entidades conjuntamente controladas

Conceptualização prévia

Recorramos, igualmente, à norma específica, em busca de concretização de conceitos, concretamente, a NCRF 13:

- *“Empreendimento conjunto é uma actividade económica empreendida por dois ou mais parceiros (denominados empreendedores), sujeita a controlo conjunto destes mediante um acordo contratual”;*
- *“Empreendedor é um parceiro de um empreendimento conjunto que tem controlo conjunto sobre esse empreendimento”;*
- *“Controlo conjunto é a partilha de controlo, acordada contratualmente, de uma actividade económica, e existe apenas quando as decisões estratégicas financeiras e operacionais relacionadas com a actividade exigem o consentimento unânime das partes que partilham o controlo (os empreendedores)” (§ 4)*

Uma primeira nota para o elemento distintivo entre a noção de empreendimento conjunto e a noção de investimento em associada: a existência de um acordo contratual, para regulamentação do exercício do controlo conjunto, nuclear para a qualificação, à luz das finalidades previstas na NCRF 13.

Uma segunda nota para aclarar uma ideia essencial, a propósito dos tipos de empreendimentos conjuntos que são elencados, sendo associáveis a todos eles duas características: a ligação de dois ou mais empreendedores, por vínculo contratual, o qual estabelece as condições do exercício do controlo conjunto (§ 6).

Assim, a NCRF 13 particulariza:

a) operações conjuntamente controladas

Não constituição de uma entidade separada, pelo que “os empreendedores participantes coordenam as suas actividades e trabalham no projecto comum, aí envolvendo os seus próprios recursos e incorrendo nos seus próprios gastos e passivos”, proporcionando “meios pelos quais os réditos da venda da produção conjunto e quaisquer gastos incorridos em comum são partilhados entre os empreendedores” (§ 10), como sucede, por exemplo, em cenários de combinação de recursos par produção e comercialização de um produto específico (§ 11);

b) activos conjuntamente controlados

“Os activos são usados para a obtenção de benefícios para os empreendedores”, podendo cada empreendedor reter “uma parte da produção obtida a partir dos activos”, suportando “uma parte acordada dos gastos incorridos” (§ 12), não exigindo “a fundação de uma sociedade organizada, parceria ou outra entidade, ou uma estrutura financeira que esteja separada dos próprios empreendedores” (§ 13), como se verifica, muitas vezes, nas indústrias do petróleo, do gás e da extracção de minérios;

c) entidades conjuntamente controladas

“Envolve o estabelecimento de uma sociedade, de uma parceria ou de outra entidade em que cada empreendedor tenha um interesse⁶”, uma entidade que desenvolve a sua actividade de forma idêntica à de outras entidades, com ressalva da existência de um contrato, que estipula o controlo conjunto. (§ 15)

Regras normativas

Em sede de demonstrações financeiras individuais de um empreendedor, importa salientar os diferentes ângulos de abordagem, realçando, mais uma vez, em especial, que o objecto desta acção de formação se restringe à figura dos investimentos financeiros.

Assim, se:

- a) o empreendimento conjunto se configurar como operação conjuntamente controlada, “os activos, passivos, rendimentos e ganhos e gastos e perdas são reconhecidos nas demonstrações financeiras do empreendedor, pelo que nenhum ajustamento será necessário com respeito a estes itens quando o empreendedor apresentar demonstrações financeiras” (§ 23, NCRF 13), podendo, no entanto, “ser preparados registos contabilísticos e demonstrações financeiras específicas para efeitos de avaliação do desempenho do empreendimento conjunto”, (§ 24, NCRF 13)
- b) o empreendimento conjunto se configurar como activos conjuntamente controlados, “cada empreendedor inclui nos seus registos contabilísticos e reconhece nas suas demonstrações financeiras: (a) a sua parte nos activos conjuntamente controlados, classificados de acordo com a natureza dos mesmos e não como um investimento ...; (b) quaisquer passivos em que tenha incorrido ...; (c) a sua parte em quaisquer passivos conjuntamente incorridos com outros empreendedores em relação ao empreendimento conjunto; (d) quaisquer rendimentos da venda ou do uso da sua parte em quaisquer gastos incorridos pelo empreendimento conjunto; (e) quaisquer

⁶ Sublinhado nosso

gastos em que tenha incorrido com respeito ao seu interesse no empreendimento conjunto, como, por exemplo, os relacionados com o financiamento do interesse do empreendedor nos activos e com a venda da sua parte da produção”, não sendo necessário qualquer ajustamento, aquando da apresentação de demonstrações financeiras (§ 25, NCRF 13), podendo, “ainda, ser preparadas demonstrações financeiras específicas para efeitos de avaliação do desempenho do empreendimento conjunto”; (§ 26, NCRF 13)

- c) o empreendimento conjunto se configurar como entidade conjuntamente controlada, *“esta entidade tem os seus próprios registos contabilísticos, prepara e apresenta demonstrações financeiras da mesma forma que outras entidades em conformidade com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro” (§ 27, NCRF 13), considerando que “cada empreendedor contribui geralmente com dinheiro ou com outros recursos para a entidade conjuntamente controlada”, sendo as mesmas “incluídas nos registos contabilísticos do empreendedor e reconhecidas nas demonstrações financeiras como um investimento na entidade conjuntamente controlada”⁷. (§ 28, NCRF 13)*

Compreensivelmente, interessará, agora, analisar, em detalhe, a problemática da mensuração da figura do investimento em entidade conjuntamente controlada, para a qual o normativo aplicável preconiza duas hipóteses: o método de consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial⁸.

Porque foi, já, devidamente descrita a aplicação do método da equivalência patrimonial, centramo-nos, de seguida, na explanação dos pressupostos do método de consolidação proporcional.

A implementação deste método de contabilização terá como consequência, de acordo com as disposições do § 54 da NCRF 13:

- a) a inclusão no Balanço do empreendedor da sua parte nos activos conjuntamente controlados e nos passivos pelos quais assuma responsabilidade conjunta;
- b) a inclusão na demonstração dos resultados do empreendedor da sua parte nos rendimentos e ganhos e gastos e perdas da entidade conjuntamente controlada.

⁷ Sublinhado nosso

⁸ “Quando o empreendedor estiver sujeito à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas, deverá reconhecer nestas demonstrações o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando” o método de consolidação proporcional “e nas demonstrações financeiras individuais que prepare deverá usar” o método da equivalência patrimonial (§ 30, NCRF 13) “Quando o empreendedor não estiver sujeito à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas, deverá reconhecer nas suas demonstrações financeiras o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando, como método recomendado”, o método de consolidação proporcional, “ou, como método alternativo”, o método da equivalência patrimonial (§ 31, NCRF 13)

A concretização desses desideratos pode ser obtida por uma de duas formas de relato, isto é, de acordo com as disposições do § 55 da NCRF 13:

- a) ou a combinação da parte do empreendedor em cada um dos elementos das demonstrações financeiras da entidade conjuntamente controlada com os elementos similares próprios, linha a linha, nas suas demonstrações financeiras;
- b) ou a inclusão, nas demonstrações financeiras do empreendedor, de linhas de elementos separadas, referentes à sua parte em cada um dos elementos das demonstrações financeiras da entidade conjuntamente controlada.

2.3.2.4. Investimentos noutras empresas

Conceptualização prévia

O conceito de outra empresa deverá, necessariamente, ser interpretado como traduzindo um grupo “residual” de investimentos, melhor, todas as participações de capital que não possam ser qualificadas como investimentos em subsidiárias, como investimentos em associadas ou como investimentos em entidades conjuntamente controladas.

Consequentemente, está configurado um cenário de inexistência, sequer, de influência significativa, embora não esteja presente uma intenção, essencial, de detenção para a finalidade de negociação.

Não sendo este tipo de investimento regulado pelas disposições da NCRF 13 ou da NCRF 15, aplicar-se-ão, inquestionavelmente, as disposições da NCRF 27, pelo que a elas recorreremos, a partir deste momento.

Regras normativas

Consideremos, então, que todos os activos financeiros regulados pela NCRF 27, incluindo os investimentos noutras empresas, “*são mensurados, em cada de relato, quer: (a) ao custo ou custo amortizado menos qualquer perda por imparidade; ou (b) ao justo valor com as alterações de justo valor ... reconhecidas na demonstração de resultados*”. (§ 11)

Sobressai, entretanto, uma primeira dificuldade, um primeiro obstáculo, relacionado com o alcance daquela disposição, isto é, uma questão se poderá colocar: estaremos perante um cenário de identificação de um tratamento de referência (custo ou custo amortizado menos qualquer perda por imparidade) e de um tratamento alternativo (justo valor com contrapartida em resultados)?

A dúvida suscitada será sanada, eventualmente, pela conjugação de outras disposições, se considerarmos que:

- a) deverão ser mensurados ao custo ou ao custo amortizado menos perda por imparidade *“instrumentos de capital próprio que não sejam negociados publicamente e cujo justo valor não possa ser obtido de forma fiável”*; **(al. (c) do § 12)**
- b) deverão ser mensurados ao justo valor com contrapartida em resultados *“investimentos em instrumentos de capital próprio com cotações divulgadas publicamente, uma vez que o parágrafo 12(c) define a mensuração ao custo apenas para os restantes casos”*. **(al. (a) do § 16)**

Assim, no acto de reconhecimento de um investimento em outra empresa, a contabilização correspondente pressuporá:

Método do custo ou custo amortizado menos qualquer perda por imparidade

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pelo reconhecimento de investimento noutra empresa	4141	11 ou 12 ou 261 ou 278	Custo, adicionado de eventuais custos de transacção

Em momentos posteriores, haveria que considerar o eventual reconhecimento dos efeitos de testes de imparidade, a título de perdas, tópico a ser analisado em 2.4.

Método do justo valor com contrapartida em resultados

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pelo reconhecimento de investimento noutra empresa	4141	11 ou 12 ou 261 ou 278	Custo
	6X	11 ou 12	Eventuais custos de transacção ⁹

Em momentos posteriores, haveria que considerar o eventual reconhecimento, em resultados, de alterações no justo valor, a título de perdas ou de ganhos:

- I. Considere-se o seguinte exemplo:

A entidade SNC, S.A., que apresenta contas anualmente, é detentora de um investimento em outra empresa, correspondente a acções representativas de 15,00% do capital da entidade Outra Empresa, S.A., adquirido no período N-1,

⁹ “Uma entidade não deve incluir os custos de transacção na mensuração inicial do activo ou passivo financeiro que seja mensurado ao justo valor com contrapartida em resultados” (§ 17, NCRF 27)

mensurado de acordo com o método do justo valor, com contrapartida em resultados, por valor igual a 750.000,00 €.

À data de relato do período N, a cotação, em Bolsa, das ações detidas pela entidade SNC, S.A. é igual a 745.000,00 €.

A entidade SNC, S.A., em conformidade com os requisitos da adopção do método do justo valor, com contrapartida em resultados, procedeu à contabilização correspondente:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)
Pela redução do justo valor do investimento noutra empresa	662	4141	5.000,00

II. Considere-se o seguinte exemplo:

A entidade SNC, S.A., que apresenta contas anualmente, é detentora de um investimento noutra empresa, correspondente a ações representativas de 15,00% do capital da entidade Outra Empresa, S.A., adquirido no período N-1, mensurado de acordo com o método do justo valor, com contrapartida em resultados, por valor igual a 750.000,00 €.

À data de relato do período N, a cotação, em Bolsa, das ações detidas pela entidade SNC, S.A. é igual a 755.000,00 €.

A entidade SNC, S.A., em conformidade com os requisitos da adopção do método do justo valor, com contrapartida em resultados, procedeu à contabilização correspondente:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)
Pelo aumento do justo valor do investimento noutra empresa	4141	772	5.000,00

Além disso, parece-nos importante referenciar a situação, hipotética, da atribuição de dividendos, apresentando a sua relevação contabilística:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pela atribuição de dividendos brutos pela outra empresa	264	7861	Dividendos brutos

É, naturalmente, de destacar o diverso tratamento contabilístico, preconizado pelo SNC:

- a) quando estão em causa investimentos mensurados pelo método do custo ou custo amortizado menos qualquer perda por imparidade, o reconhecimento do ganho ocorre no momento da atribuição dos resultados, ou do estabelecimento do direito ao recebimento¹⁰;
- b) quando estão em causa investimentos mensurados pelo método da equivalência patrimonial, o reconhecimento do ganho ocorre no momento da obtenção dos resultados¹¹.

Esta solução não difere da que está instituída no POC, se tomarmos em consideração as disposições conjugadas da al. b₁) do ponto 5.4.3.1 e da al. a) do ponto 5.4.3.2, a propósito de critérios de valorimetria.

O tópico empréstimos de financiamento é, igualmente, contemplado no SNC, no âmbito dos investimentos financeiros, não de forma autónoma, em termos de codificação de contas, como sucedia à luz das disposições do POC.

Estão previstas contas divisionárias, em sede de cada um dos diferentes grupos de investimentos financeiros representados por participações de capital, ou seja, investimentos em subsidiárias, investimentos em associadas, investimentos em entidades conjuntamente controladas e investimentos noutras empresas, para reconhecimento dessas operações.

2.4. Imparidade de investimentos financeiros

Reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade

A este propósito, referência, em primeiro lugar, para as disposições da NCRF 12 - "*Imparidade de Activos*", excepcionando do seu âmbito os activos financeiros regulados pela NCRF 27, como é o caso dos investimentos noutras empresas. **(al. (e) do § 27)**

Apesar dessa exclusão, a NCRF 27 contempla a susceptibilidade de sujeição a testes de imparidade, em moldes não, exactamente, idênticos à ideia de comparação entre a quantia escriturada e a quantia recuperável (enquanto "*quantia mais alta de entre o justo valor de um activo ... menos os custos de vender e o seu valor uso*"). **(§ 4, NCRF 12)**

Assim, à data de relato, a entidade deve testar a imparidade de todos os activos financeiros que não sejam mensurados de acordo com o método do justo valor, com contrapartida em resultados, pelo que, a provar-se evidência objectiva de imparidade, deve ser reconhecida uma perda, em resultados. **(§ 23, NCRF 27)**

¹⁰ Consultar al. (c) do § 30 da NCRF 20

¹¹ Consultar § 22 da EC do SNC

A NCRF 27 tipifica (§§ 24 e 25) cenários passíveis de configurarem evidência objectiva, como sejam:

- 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) *“torne-se 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”;*
- f) *“informação observável indicando que existe uma diminuição na mensuração da estimativa dos fluxos de caixa futuros de um grupo de activos financeiros desde o seu reconhecimento inicial, embora a diminuição não possa ser ainda identificada para um dado activo financeiro individual do grupo, tal como sejam condições económicas nacionais, locais ou sectoriais adversas”;*
- g) *“alterações significativas com efeitos adversos que tenham ocorrido no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que o emitente opere”.*

Considerando o tipo de instrumentos financeiros em análise, instrumentos de capital próprio, realçamos o facto de se impor a sua avaliação individual. (§ 26, NCRF 27)

Ao nível da mensuração, as disposições normativas apontam no sentido de a eventual perda por imparidade corresponder *“à diferença entre a quantia escriturada e a melhor estimativa de justo valor”*. (al. (b) do § 27, NCRF 27)

Sendo o método do custo aplicável no pressuposto da ausência de mercado organizado específico e da pouca fiabilidade do processo de determinação do justo valor, complexa se prova a tarefa de materializar *“a melhor estimativa de justo valor”*, pelo que importaria fazer mais alguma luz sobre este assunto.

Uma última referência, associada à possibilidade de reconhecimento de reversão de perdas por imparidade, proibida, no entanto, quando estão em causa instrumentos de capital próprio. (§§ 28 e 29, NCRF 27)

No que concerne aos casos dos investimentos em subsidiárias e dos investimentos em associadas, não excepcionados, por princípio, do âmbito da NCRF 12, alusão às disposições da NCRF 13.

Parece-nos, salvo melhor opinião, que, embora sendo o objecto da NCRF 13 a regulação, em especial, dos investimentos em associadas, é possível, por remissão do § 9 da NCRF 15, estender aos investimentos em subsidiárias as disposições relacionadas com o tópico imparidade.

Então, atendendo ao facto de o *trespasse (goodwill)*, porque incluído na quantia escriturada do investimento, não ser reconhecido em rubrica específica, o teste de imparidade incide sobre a quantia escriturada do investimento, como um todo, ao abrigo das disposições da NCRF 12.

Consequentemente, para efeitos de determinação do valor de uso do investimento, a entidade procede à estimativa da *“sua parte no valor presente dos futuros fluxos de caixa estimados que se espera que venham a ser gerados pela associada (subsidiária), incluindo os fluxos de caixa das operações da associada (subsidiária) e os proventos da alienação final do investimento; ou o valor presente dos futuros fluxos de caixa estimados que se espera surjam de dividendos a serem recebidos do investimento e da sua alienação final”*. (§ 52, NCRF 13)

I. Considere-se o seguinte exemplo:

A entidade SNC, S.A. é detentora de um investimento em associada, correspondente a acções representativas de 25,00% do capital da entidade Associada, S.A., adquirido no período N, mensurado por valor igual a 500.000,00 €, por aplicação do método da equivalência patrimonial.

À data de relato do período N, a entidade SNC, S.A. determinou o justo valor, menos os custos de vender, do investimento, em 480.000,00 €, e estimou o valor de uso do investimento, em 490.000,00 €.

A entidade SNC, S.A., em conformidade com os requisitos da adopção do método da equivalência patrimonial, procedeu à contabilização correspondente:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)
Pela perda por imparidade	653	419	10.000,00

Parece-nos relevante realçar o facto de este modo de contabilização traduzir uma clara diferença face ao tratamento preconizado no POC, no Capítulo 5 - *Critérios de valorimetria*,

para uma probabilidade com algumas similitudes, quando o valor contabilístico das participações excedia, à data de relato, o seu valor de mercado.

Relembramos que, de acordo com as disposições do ponto 5.4.3.5 do POC, o ajustamento que se impunha, correspondendo, naturalmente, ao reconhecimento da redução do activo, por via indirecta, não tinha reflexo nos resultados, a título de perda, mas, sim, contrapartida no capital próprio, a título de variação patrimonial negativa.

2.5. Desreconhecimento

Face à ausência de disposições específicas, na NCRF 13 e na NCRF 15, em sede de desreconhecimento (eliminação do Balanço) de investimentos em subsidiárias, de investimentos em associadas e de investimentos em entidades conjuntamente controladas, e tomando em atenção a excepção dos activos financeiros do âmbito da NCRF 8 - "*Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*", deveremos, salvo melhor opinião, recorrer às prescrições da NCRF 27.

Logo, um investimento financeiro deverá ser desreconhecido somente se:

*“(a) os direitos contratuais aos fluxos de caixa resultantes ... expiram; ou
(b) a entidade transfere para outra parte todos os riscos significativos e benefícios ...; ou
(c) a entidade, apesar de reter alguns riscos significativos e benefícios ... tenha transferido o controlo ... 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”. (§ 30, NCRF 27)*

Para efeitos da quantificação, em termos monetários, das consequências da operação, refira-se que *“qualquer diferença entre a retribuição recebida e o montante desreconhecido ... deverá ser incluída na demonstração de resultados do período ...”*: (§ 31, NCRF 27)

I. Considere-se o seguinte exemplo:

A entidade SNC, S.A. é detentora de um investimento em outra empresa, correspondente a acções representativas de 15,00% do capital da entidade Outra Empresa, S.A., adquirido no período N-1, mensurado de acordo com o método do custo, por valor igual a 250.000,00 €, não estando reconhecida quaisquer perdas por imparidade.

Em Abril do período N, a entidade SNC, S.A. procedeu à alienação do investimento, tendo a retribuição recebida ascendido a 300.000,00 €.

A entidade SNC, S.A., em conformidade com os requisitos da adopção do método do custo, procedeu à contabilização correspondente:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)
Pela alienação de investimento noutra empresa	11 ou 12 ou 278	7864	300.000,00
	7864	4141	250.000,00

II. Considere-se o seguinte exemplo:

A entidade SNC, S.A. é detentora de um investimento em outra empresa, correspondente a acções representativas de 15,00% do capital da entidade Outra Empresa, S.A., adquirido no período N-1, mensurado de acordo com o método do custo, por valor igual a 250.000,00 €, não estando reconhecidas quaisquer perdas por imparidade.

Em Abril do período N, a entidade SNC, S.A. procedeu à alienação do investimento, tendo a retribuição recebida ascendido a 200.000,00 €.

A entidade SNC, S.A., em conformidade com os requisitos da adopção do método do custo, procedeu à contabilização correspondente:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)
Pela alienação de investimento noutra empresa	11 ou 12 ou 278	6862	200.000,00
	6862	4141	250.000,00

Mais uma vez, a propósito da contabilização preconizada pelo SNC, uma chamada de atenção para o não reconhecimento como item extraordinário, do ganho ou da perda, em cumprimento, aliás, das disposições do § 34 da NCRF 1 - "*Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras*", em contraponto ao tratamento prescrito no POC.

3. DIVULGAÇÕES RELATIVAS A INVESTIMENTOS FINANCEIROS

Relativamente a divulgações prescritas pelas normas, refira-se:

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 13 (§§ 64 a 70)

§ 64

“Um empreendedor deve divulgar a quantia agregada dos passivos contingentes seguintes, a menos que a probabilidade de perda seja remota, separadamente da quantia de outros passivos contingentes:

- (a) quaisquer passivos contingentes em que o empreendedor tenha incorrido em relação aos seus interesses em empreendimentos conjuntos e a sua parte em cada um dos passivos contingentes que tenham sido incorridos conjuntamente com outros empreendedores;*
- (b) a sua parte nos passivos contingentes dos próprios empreendimentos conjuntos pelos quais seja contingentemente responsável;*
- e*
- c) os passivos contingentes que surjam porque o empreendedor é contingentemente responsável pelos passivos dos outros empreendedores de um empreendimento conjunto”.*

§ 65

“Um empreendedor deve divulgar a quantia agregada dos seguintes compromissos com respeito aos seus interesses em empreendimentos conjuntos, separadamente de outros compromissos:

- (a) quaisquer compromissos de capital do empreendedor em relação com os seus interesses em empreendimentos conjuntos e a sua parte nos compromissos de capital que tenham sido incorridos conjuntamente com outros empreendedores;*
- e*
- (b) a sua parte dos compromissos de capital dos próprios empreendimentos conjuntos”.*

§ 66

“Um empreendedor deve divulgar uma listagem e descrição de interesses em empreendimentos conjuntos significativos e a proporção do interesse de propriedade detido em entidades conjuntamente controladas. Um empreendedor que reconheça os seus interesses em entidades conjuntamente controladas usando o formato de relato linha a linha para a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial deve divulgar as
Formação a distancia: SNC - Activos nao correntes

quantias agregadas de cada um dos activos correntes, dos activos de longo prazo, dos passivos correntes, dos passivos de longo prazo, dos rendimentos e dos gastos relacionados com os seus interesses em empreendimentos conjuntos”.

§ 67

“Um empreendedor deve divulgar o método que usa para reconhecer os seus interesses em entidades conjuntamente controladas”.

§ 68

“Um investidor deve fazer as seguintes divulgações:

- (a) o justo valor de investimentos em associadas para os quais sejam publicadas cotações de preços;*
- (b) informação financeira resumida das associadas, incluindo as quantias agregadas de activos, passivos, rendimentos e resultados;*
- (c) as razões pelas quais se concluiu existir influência significativa quando o contrário era presumível pelo facto de um investidor deter, directa ou indirectamente através de subsidiárias, menos de 20% dos votos ou do potencial poder de voto da investida;*
- (d) as razões pelas quais se concluiu não existir influência significativa quando o contrário era presumível pelo facto de um investidor deter, directa ou indirectamente através de subsidiárias, 20% ou mais dos votos ou do potencial poder de voto da investida;*
- (e) a data de relato das demonstrações financeiras de uma associada, quando essas demonstrações financeiras forem usadas na aplicação do método da equivalência patrimonial e forem de uma data de relato ou de um período que seja diferente da data de relato ou período do investidor, e forem a razão para o uso de uma data de relato ou de um período diferente;*
- (f) a natureza e a extensão de quaisquer restrições significativas (por exemplo, resultantes de acordos de empréstimo ou requisitos regulamentares) sobre a capacidade das associadas para transferir fundos para o investidor sob a forma de dividendos em dinheiro ou de reembolsos de empréstimos ou adiantamentos;*
- (g) a parte não reconhecida nas perdas de uma associada, tanto para o período como cumulativamente, se um investidor descontinuou o reconhecimento da sua parte nas perdas de uma associada;*
- (h) o facto de uma associada não ter sido contabilizada usando o método da equivalência patrimonial de acordo com o parágrafo 3(b); e*

Formação à distância: SNC - Activos não correntes

- (i) *informação financeira resumida das associadas, quer individualmente quer em grupo, que não tenham sido contabilizadas usando o método da equivalência patrimonial, incluindo as quantias dos activos totais, passivos totais, rendimentos e resultados”.*

§ 69

“Os investimentos em associadas contabilizados usando o método da equivalência patrimonial devem ser classificados como activos não correntes. A parte do investidor nos resultados dessas associadas, e a quantia escriturada desses investimentos, devem ser divulgadas separadamente. A parte do investidor em quaisquer unidades operacionais descontinuadas dessas associadas também deve ser divulgada separadamente”.

§ 70

“De acordo com a NCRF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, o investidor divulgará:

- (a) *a sua parte nos passivos contingentes de uma associada incorridos juntamente com outros investidores; e*
- (b) *os passivos contingentes que surjam pelo facto de o investidor ser solidariamente responsável pela totalidade ou parte dos passivos da associada”.*

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 15 (§ 29)

“Quando forem preparadas demonstrações financeiras individuais por uma empresa-mãe que, nos termos legais, esteja dispensada de elaborar contas consolidadas, essas demonstrações financeiras individuais devem divulgar:

- 1. que a dispensa de consolidação foi usada; o nome e o país de constituição ou sede da entidade que elabora demonstrações financeiras consolidadas; e a morada onde essas demonstrações financeiras consolidadas podem ser obtidas;*
- 2. uma listagem dos investimentos significativos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas, incluindo o nome, o país de constituição ou domicílio, a proporção do interesse de propriedade e, se for diferente, a proporção do poder de voto detido; e*
- 3. uma descrição do método usado para contabilizar os investimentos listados na alínea (b)”.*

4. AS PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO NO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

4.1. Enquadramento normativo

A norma aplicável a esta matéria é a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 11 - "*Propriedades de Investimento*", cujo objectivo é a "*prescrição do tratamento contabilístico de propriedades de investimento e respectivos requisitos de divulgação*". (§ 1)

O âmbito de aplicação da NCRF 11 (§§ 2 a 4) está relacionado com:

- a) aplicação no reconhecimento, mensuração e divulgação de propriedades de investimento;
- b) mensuração, nas demonstrações financeiras de uma entidade locatária, de interesses de propriedade de investimento detidos numa locação ao abrigo de um contrato de locação financeira;
- c) mensuração, nas demonstrações financeiras de uma entidade locadora, de propriedade de investimento disponibilizada a uma entidade locatária ao abrigo de um contrato de locação operacional;
- d) não abrangência de tópicos cobertos pelas disposições da NCRF 9 - "*Locações*", nomeadamente: (a) critérios de qualificação de um contrato de locação: locação financeira ou locação operacional; (b) relevação de rendimentos de locação associada a propriedade de investimento¹²; (c) mensuração, nas demonstrações financeiras de uma entidade locatária, de interesses de propriedade de investimento detidos numa locação ao abrigo de um contrato de locação operacional; (d) mensuração, nas demonstrações financeiras de uma entidade locadora, do seu investimento numa locação; (e) reconhecimento de operações de venda seguida de locação; (f) divulgações relativas a locação financeira e a locação operacional;
- e) não aplicação a: (a) activos biológicos associados a desenvolvimento de actividade agrícola¹³; (b) recursos minerais¹⁴.

¹² Consultar, igualmente, NCRF 20 - "*Rédito*"

¹³ Consultar NCRF 17 - "*Agricultura*"

¹⁴ Consultar NCRF 16 - "*Exploração e Avaliação de Recursos Minerais*"

4.2. Definições

Uma **propriedade de investimento** é uma propriedade (terreno ou um edifício - ou parte de um edifício - ou ambos) detida (pelo dono ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas as finalidades, e não para:

- a) uso ou na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas¹⁵; ou
- b) venda no curso ordinário do negócio¹⁶. (**§ 5, NCRF 11**)

Uma propriedade de investimento é detida para obtenção de rendas ou para valorização do capital ou para ambas. (**§ 5, NCRF 11**)

Por isso, uma propriedade de investimento gera fluxos de caixa altamente independentes dos outros activos detidos por uma entidade, o que a distingue de uma propriedade ocupada pelo dono.

A produção ou o fornecimento de bens ou serviços (ou o uso de propriedades para finalidades administrativas) geram fluxos de caixa que são atribuíveis não meramente às propriedades, mas, também, a outros activos usados no processo de produção ou de fornecimento.

São apresentados, seguidamente, exemplos de activos que deverão ser qualificados como propriedade de investimento (**§ 8, NCRF 11**):

- a) terreno, detido para valorização do capital a longo prazo, e não para venda a curto prazo no curso ordinário de negócios;
- b) terreno, detido para um uso futuro correntemente indeterminado: se uma entidade não determinou que usará o terreno quer como propriedade ocupada pelo dono quer para venda a curto prazo no curso ordinário do negócio, o terreno é considerado como detido para valorização do capital;
- c) um edifício possuído pela entidade que relata (ou detido pela entidade que relata, ao abrigo de um contrato de locação financeira) e locado ao abrigo de um ou mais contratos de locação operacional;
- d) um edifício que está desocupado mas é detido para ser locado ao abrigo de um ou mais contratos de locação operacional.

Por contraponto, são apresentados, em sequência, exemplos de activos que não podem ser qualificados como propriedade de investimento (**§ 9, NCRF 11**):

¹⁵ Consultar NCRF 7 - "Activos Fixos Tangíveis"

¹⁶ Consultar NCRF 18 - "Inventários"

- a) propriedade destinada à venda no curso ordinário do negócio ou em vias de construção ou de desenvolvimento para tal venda¹⁷: a título exemplificativo, uma propriedade adquirida exclusivamente com vista a alienação subsequente no futuro próximo ou para desenvolvimento e revenda;
- b) propriedade que esteja a ser construída ou desenvolvida por conta de terceiros¹⁸;
- c) propriedade ocupada pelo dono, incluindo, entre outras coisas: propriedade detida para futuro uso como propriedade ocupada pelo dono; propriedade detida para futuro desenvolvimento e uso subsequente como propriedade ocupada pelo dono; propriedade ocupada por empregados, paguem ou não os empregados rendas a taxas de mercado; e propriedade ocupada pelo dono aguardando alienação;
- d) propriedade que esteja a ser construída ou desenvolvida para futuro uso como propriedade de investimento¹⁹.

Numa análise casuística, relativamente a determinada propriedade, com natureza híbrida, é necessário estabelecer, claramente, a distinção, ao nível do reconhecimento, entre *“uma parte que é detida para obter rendas ou para valorização de capital e uma outra parte que é detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas”*.

Assim, deverá considerar-se que (**§ 10, NCRF 11**):

- a) se as parcelas em questão puderem ser alienadas separadamente, ou locadas separadamente, ao abrigo de um contrato de locação financeira, a entidade que relata reconhecerá as partes separadamente²⁰;
- b) se as parcelas em questão não puderem ser alienadas separadamente, o activo só poderá qualificado com propriedade de investimento se uma parcela não muito relevante *“for detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas”*.

Merece, adicionalmente, particular destaque o tratamento de situações concretas, tipificadas normativamente, como são:

- a) serviços proporcionados pela entidade que relata a ocupantes de uma propriedade por ela detida: a propriedade é qualificada como propriedade de investimento se os

¹⁷ Consultar NCRF 18

¹⁸ Consultar NCRF 19 - *“Contratos de Construção”*

¹⁹ Aplicação das disposições da NCRF 7, “até que a construção ou o desenvolvimento estejam concluídos, momento em que a propriedade se torna propriedade de investimento”, aplicando-se, conseqüentemente as disposições da NCRF 11; no entanto, as disposições da NCRF 11 aplicam-se “a propriedade de investimento existente que esteja a ser desenvolvida de novo para futuro uso continuado como propriedade de investimento” (Consultar § 60)

²⁰ Aplicando-se as disposições da NCRF 11 ou da NCRF 7

serviços em questão foram muito pouco relevantes em relação ao acordo global, como sucede, por exemplo, com serviços de segurança e de manutenção facultados pelo dono de um edifício de escritórios aos locatários instalados neste; (§ 11, NCRF 11)

- b) materialidade relevante dos serviços prestados, como sucede, por exemplo, com a gestão de um estabelecimento hoteleiro: os serviços proporcionados aos utentes são fundamentais, face ao acordo global, sendo, por isso, a propriedade qualificada como propriedade ocupada pelo dono e não como uma propriedade de investimento; (§ 12, NCRF 11)
- c) relações de grupo: caso de propriedade locada a, e ocupada por, uma empresa-mãe ou outra subsidiária, não se qualificando como propriedade de investimento nas demonstrações financeiras consolidadas, por se considerar a propriedade como estando ocupada pelo dono, na óptica do grupo; contudo, na óptica da entidade locadora a propriedade deverá ser reconhecida como propriedade de investimento²¹ nas demonstrações financeiras individuais. (§ 15, NCRF 11).

5. RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO

5.1. Reconhecimento de propriedades de investimento

O reconhecimento, como activo²², de uma propriedade de investimento só deverá ocorrer quando, cumulativamente, estiverem reunidos os seguintes requisitos (§ 16, NCRF 11):

- a) probabilidade de influxo, para a entidade, dos benefícios económicos futuros associados à propriedade de investimento;
- b) mensuração fiável do “custo”²³ da propriedade de investimento.

O reconhecimento de uma propriedade de investimento dá origem a um registo contabilístico na conta 42 - *“Propriedades de investimento”*, que se encontra dividida da seguinte forma, por comparação com a prescrição do Plano Oficial de Contabilidade:

²¹ Satisfeita a definição do § 5 da NCRF 11

²² Consultar Estrutura Conceptual do SNC

²³ Sublinhado nosso, a propósito da (in)correção do termo adoptado - *“quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse activo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras NCRF”* (Consultar § 5 da NCRF 11)

Quadro 2. Propriedades de investimento - Plano Oficial de Contabilidade vs Sistema de Normalização Contabilística

Conta 414 - Investimentos em imóveis (Plano Oficial de Contabilidade)	Conta 41 - Investimentos financeiros (Sistema de Normalização Contabilística)
4141 - Terrenos e recursos naturais	421 - Terrenos e recursos naturais
4142 - Edifícios e outras construções	422 - Edifícios e outras construções
	426 - Outras propriedades de investimento
4811 - Terrenos e recursos naturais e 4812 - Edifícios e outras construções	428 - Depreciações acumuladas
4141 - Terrenos e recursos naturais	429 - Perdas por imparidade acumuladas

Fonte: Elaboração própria

De acordo com o princípio de reconhecimento antes enunciado, uma entidade deverá avaliar todos os custos da propriedade de investimento no momento da sua incorrência, incluindo os contemplados, inicialmente, no acto de aquisição, e os suportados, subsequentemente, *“para adicionar a, substituir partes de, ou prestar manutenção a uma propriedade”*. (§ 17, NCRF 11)

Ainda no respeito pelo princípio de reconhecimento aludido anteriormente, uma entidade não deverá reconhecer, na quantia escriturada²⁴ de uma propriedade de investimento, custos de manutenção diária, imputados a resultados, quando incorridos: custos da mão-de-obra e dos consumíveis, podendo incluir o custo de peças sobresselentes menores, a título de *“reparações e manutenção”*. (§ 18, NCRF 11)

Uma chamada de atenção, em particular, para a possibilidade de aquisição de parcelas por substituição: por referência ao princípio do reconhecimento, uma entidade deverá reconhecer, na quantia escriturada de uma propriedade de investimento, o custo da parcela de substituição de uma propriedade de investimento existente, no momento em que o custo seja suportado, cumpridos os critérios de reconhecimento, enquanto a quantia escriturada das parcelas substituídas deverá ser alvo de desreconhecimento, à luz das disposições normativas. (§ 19, NCRF 11)

²⁴ Sublinhado nosso - *“quantia pela qual um activo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes”* (Consultar § 5 da NCRF 11)

5.2. Mensuração no reconhecimento

Inicialmente, uma propriedade de investimento deverá ser mensurada pelo seu custo, por inclusão dos denominados custos de transacção. (**§ 20, NCRF 11**)

Haverá que estabelecer a distinção, ao nível da quantificação do custo, face ao modo de ingresso na esfera jurídica da entidade, pelo que:

- a) no caso de aquisição, o custo incorpora o preço de compra e outros desembolsos directamente atribuíveis, como são, por exemplo, “*as remunerações profissionais por serviços legais, impostos de transferência de propriedade*”²⁵, (**§ 21, NCRF 11**)
- b) no caso de construção própria, o custo corresponderá aos montantes acumulados à data em que a construção ou o desenvolvimento estejam concluídos²⁶, momento até ao qual deverão ser aplicadas as disposições da NCRF 7. (**§ 22, NCRF 11**)

Assim, por exemplo, no acto de reconhecimento da aquisição de um terreno, com intenção de arrendamento, a contabilização correspondente pressuporá:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pela aquisição de terreno, qualificado como propriedade de investimento	421	11 ou 12 ou 278	Custo, adicionado de eventuais outros desembolsos directamente atribuíveis

Aquando do reconhecimento dos rendimentos gerados pelo terreno, as rendas obtidas, concretamente, a contabilização correspondente pressuporá:

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pelo rendimento gerado pelo terreno	11 ou 12 ou 278	7873	Valor da renda

Nota: Sem consideração dos efeitos do cumprimento da obrigação de retenção na fonte, relativamente a impostos sobre o rendimento.

Saliente-se o facto de acréscimos ao custo da propriedade de investimento, *a posteriori*, não poderem corresponder a (**§ 23, NCRF 11**):

- a) custos de arranque, na medida em que, justificadamente, não sejam indispensáveis à criação de condições para uma utilização que respeite a intenção, previamente, definida;

²⁵ Caso do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT)

²⁶ Data à qual a propriedade se torna propriedade de investimento, aplicando-se, então, as disposições da NCRF 11

- b) perdas operacionais registadas em momento anterior àquele em que tenha sido atingido um nível de ocupação previsto;
- c) incorrência em valores inusuais de materiais, de mão-de-obra e de outros recursos consumidos na construção ou no desenvolvimento.

Ressalvando a importância, inquestionável, do valor de uma unidade monetária no tempo, quando o seu pagamento for diferido, o custo de uma propriedade de investimento será igual ao equivalente numa transacção a pronto pagamento, sendo a diferença entre os desembolsos globais e o valor presente dos fluxos futuros reconhecida como gasto de juros, durante o período de vigência do crédito. (§ 24, NCRF 11)

Alusão, agora, a propriedade de investimento detida ao abrigo de contrato de locação, considerando que:

- a) o custo inicial do interesse, qualificado como propriedade de investimento²⁷, deverá respeitar as disposições do § 20 da NCRF 9²⁸;
- b) qualquer prémio pago por uma locação deverá ser tratado como componente dos pagamentos mínimos da locação para esta finalidade, o que conduz à sua inclusão no custo, com exclusão do passivo. (§ 26, NCRF 11)

A propósito de aquisições em troca de activo ou activos não monetários²⁹, ou de uma combinação de activos monetários³⁰ e não monetários, considerar-se-á que o custo de uma propriedade de investimento é mensurado pelo justo valor³¹, a não ser que:

- a) à transacção não possa ser atribuída substância comercial³²;
- b) o justo valor do activo recebido e o justo valor do activo cedido não sejam susceptíveis de mensuração com fiabilidade³³.

²⁷ "O item contabilizado pelo justo valor é esse interesse e não a propriedade subjacente" sendo a determinação do justo valor regulada pelas disposições dos §§ 35 a 57 da NCRF 11 (Consultar disposições do § 26 da NCRF 11).

²⁸ "O activo deve ser reconhecido pelo menor do justo valor da propriedade e do valor presente dos pagamentos mínimos da locação" sendo que, simultaneamente, "uma quantia equivalente deve ser reconhecida como passivo" (Consultar disposições do § 25 da NCRF 11)

²⁹ Activos cujo valor depende das condições económicas, caracterizando-se assim por não terem um valor fixo de conversão em dinheiro (por exemplo, activos fixos tangíveis e inventários)

³⁰ "Dinheiros devidos e activos a serem recebidos em quantias fixadas ou determináveis de dinheiro" (Consultar, por exemplo, § 8 da NCRF 6 - "Activos Intangíveis")

³¹ "O activo adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa imediatamente desreconhecer o activo cedido. Se o activo adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do activo cedido" (Consultar disposições do § 27 da NCRF 11)

³² Materialização da substância em função da expectativa de alteração dos futuros fluxos de caixa como consequência da transacção, isto é, existirá substância comercial se: "(a) a configuração (risco, tempestividade e quantia) dos fluxos de caixa do activo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa do activo transferido; ou (b) o valor específico, reflectindo os fluxos de caixa após impostos, para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectadas pela transacção se altera em resultado da troca; e (c) a diferença na alínea (a) ou (b) for significativa em relação ao justo valor dos activos trocados" (Consultar disposições do § 28 da NCRF 11)

³³ "O justo valor de um activo para o qual não existam transacções de mercado comparáveis é fiavelmente mensurável se: (a) a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não for significativa para esse activo ou (b) as probabilidades de várias estimativas dentro do intervalo puderem ser razoavelmente avaliadas e usadas ao estimar o justo valor. Se a entidade for capaz de determinar com fiabilidade o justo valor tanto do activo recebido como do activo cedido, então o justo

5.3. Mensuração após reconhecimento

5.3.1. Política contabilística

A uma entidade é conferida, como regra genérica, a possibilidade de opção, no que concerne à política contabilística, entre:

- o modelo do justo valor³⁴ e
- o modelo do custo. (**§ 30, NCRF 11**)

O modelo seleccionado, previamente, de acordo com critérios de gestão adequados, deverá ser implementado para todas as propriedades de investimento, sendo a entidade instada a restringir eventuais alterações de modelo a cenários de *“apresentação mais apropriada de transacções, de outros acontecimentos ou de condições nas demonstrações financeiras”*³⁵.

Saliente-se o facto de ser exigida a determinação do justo valor de qualquer propriedade de investimento: seja com o intuito de mensurar, no caso de adopção do modelo do justo valor³⁶; seja com o intuito de divulgar, no caso de adopção do modelo do custo. (**§ 32, NCRF 11**)

No âmbito da possibilidade de derrogação da regra genérica, referida anteriormente, referência para: (**§ 33, NCRF 11**)

- a) a opção entre o modelo do justo valor e o modelo do custo, *“para todas as propriedades de investimento que suportem passivos que pagam um retorno directamente associado ao justo valor de, ou aos retornos de, activos especificados incluindo essa propriedade de investimento”*;
- b) a opção entre o modelo do justo valor e o modelo do custo *“para todas as outras propriedades de investimento”*, não condicionada pela escolha anterior.

Caso uma entidade se decida por modelos distintos, relativamente aos dois grupos citados no parágrafo anterior, há que ter em atenção que: (**§ 34, NCRF 11**)

- a) *“as vendas de propriedades de investimento entre conjuntos de activos mensurados usando modelos diferentes devem ser reconhecidas pelo justo valor e a alteração cumulativa no justo valor deve ser reconhecida nos resultados”*;

valor do activo cedido é usado para mensurar o custo a não ser que o justo valor do activo recebido seja mais claramente evidente” (Consultar disposições do § 29 da NCRF 11)

³⁴ *“Quantia pela qual um activo pode ser trocado ... , entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas”* (Consultar § 5 da NCRF 11).

³⁵ § 31 da NCRF 11, por remissão para a NCRF 4 - *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*, considerando-se *“altamente improvável que uma alteração do modelo do justo valor para o modelo do custo resulte numa apresentação mais apropriada”*

³⁶ A entidade é incentivada, não obrigada, a sustentar a definição do justo valor em relatório de avaliador independente, devidamente credenciado

- b) “ se a propriedade de investimento for vendida de um conjunto em que usa o modelo do justo valor para um conjunto em que se usa o modelo do custo, o justo valor da propriedade à data da venda torna-se o seu custo considerado”.

5.3.1.1. Modelo do justo valor

Reforçando a ideia já avançada, uma entidade que adopte o modelo do justo valor, deverá generalizar as consequências dessa opção a toda e qualquer propriedade de investimento, devendo os ganhos ou as perdas resultantes de quaisquer variações ser reconhecidos nos resultados do período (§§ 35 e 37, NCRF 11).

Deste modo, no quadro de contas do SNC, estão previstas rubricas de resultados específicas, as contas **663 - Perdas por reduções de justo valor - Em propriedades de investimento** e **773 - Ganhos por aumentos de justo valor - Em propriedades de investimento**, de modo a evidenciar tais alterações no justo valor das propriedades de investimento, dando origem aos seguintes lançamentos contabilísticos:

Pelos aumentos do justo valor

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pelo aumento do justo valor	42X	773	Aumento do justo valor

Pelas diminuições do justo valor

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pela diminuição do justo valor	663	42X	Diminuição do justo valor

Contudo, apesar de se considerar a existência de “*uma presunção irrefutável de que uma entidade pode fiavelmente determinar o justo valor de uma propriedade de investimento numa base continuada*”, casos haverá em que o modelo do justo valor é impraticável, e importa retê-los: (§§ 55 e 57, NCRF 11)

- a) aquisição, pela primeira vez, de uma propriedade de investimento;
- b) sequência da conclusão da construção ou do desenvolvimento;
- c) alteração de uso.

Em causa estão cenários de pouca regularidade de transacções comparáveis, no mercado, ou da impossibilidade de estruturar estimativas fiáveis de justo valor, por recurso, por exemplo, a projecções de fluxos de caixa descontados, pelo que a mensuração deverá ser

Formação à distância: SNC - Activos não correntes

conduzida por associação ao modelo do custo, regulado pelas disposições da NCRF 7, aplicadas até à alienação, assumindo ser nulo o valor residual da propriedade de investimento.

De modo muito particular, realce-se a obrigatoriedade de aplicação do modelo do justo valor, logo, a restrição à possibilidade de opção, já referida, quando for classificado como propriedade de investimento um interesse de propriedade detido por uma entidade locatária numa locação ao abrigo de contrato de locação operacional. (**§ 36, NCRF 11**)

Avancemos, agora, para uma tentativa de tradução operacional do conceito de justo valor, o qual *“exclui especificamente um preço estimado inflacionado ou deflacionado por condições ou circunstâncias especiais tais como financiamento atípico, acordos de venda e relocação, considerações especiais ou concessões dadas por alguém associado à venda”*. (**§ 38, NCRF 11**)

- a) a sua determinação não deverá contemplar a possibilidade de dedução de custos de transacção associáveis a hipotética venda ou outra alienação; (**§ 39, NCRF 11**)
- b) a sua determinação deverá respeitar as condições de mercado à data do Balanço; (**§ 40, NCRF 11**)
- c) a sua definição dependerá, igualmente, de um pressuposto de *“troca simultânea e conclusão do contrato de vendas sem qualquer variação de preço que pudesse ser realizado entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não exista relacionamento entre elas se a troca e a conclusão não forem simultâneas”*; (**§ 41, NCRF 11**)
- d) a sua determinação poderá estar condicionada, a título de modelação, por referência a casos concretos de ocorrência, efectiva ou estimada, de fluxos relativos a contratos de locação ou a outras operações relacionadas com a propriedade de investimento. (**§ 42 da NCRF 11, com salvaguarda das disposições do § 43**).

Recentremo-nos, agora, na escalpelização das ideias integrantes da ideia de justo valor (**§§ 44 a 46, NCRF 11**):

- a) *“Partes conhecedoras”*

Informação razoável relacionada com a natureza e as características da propriedade de investimento, dos seus usos reais e potenciais e das condições de mercado, à data do Balanço, na posse do comprador e do vendedor

b) *“Dispostas a isso”*

Motivação do comprador, nunca obrigação

Motivação do vendedor, nunca ânsia

c) *“Sem relacionamento entre si”*

Não verificação de relações especiais

A propósito da necessidade de quantificação do justo valor, assume-se, normativamente, que a melhor fonte assenta numa lógica de regulamentação, isto é, a existência de *“mercado activo de propriedades semelhantes no mesmo local e condição e sujeitas a locações e outros contratos semelhantes”*. (§ 47, NCRF 11)

Mesmo assim, se não estiverem disponíveis preços regulados, nas condições explanadas no parágrafo anterior, uma entidade poderá tomar como referência outros elementos (§ 48, NCRF 11):

- a) *“preços correntes num mercado activo de propriedades de diferente natureza, condição ou localização (ou sujeitas a diferentes locações ou outros contratos), ajustados para reflectir essas diferenças”;*
- b) *“preços recentes de propriedades semelhantes em mercados menos activos, com ajustamentos para reflectir quaisquer alterações nas condições económicas desde a data das transacções que ocorreram a esses preços”;*
- c) *“projecções de fluxos de caixa descontados com base em estimativas fiáveis de futuros fluxos de caixa, suportadas pelos termos de qualquer locação de outros contratos existentes e (quando possível) por evidência externa tal como rendas correntes de mercado de propriedades semelhantes no mesmo local e condição, e usando taxas de desconto que reflectam avaliações correntes de mercado quanto à incerteza na quantia e tempestividade dos fluxos de caixa”.*

É fundamental, à luz das disposições da NCRF 12 - *“Imparidade de Activos”*, distinguir justo valor da noção de valor de uso, uma vez que este último decorre de estimativas específicas de cada entidade, não generalizáveis, pelo que o justo valor não deverá reflectir: (§ 51, NCRF 11)

- a) *“valor adicional derivado da criação de uma carteira de propriedades em diferentes localizações”;*

- b) “sinergias entre propriedades de investimento e outros activos”;
- c) “direitos legais ou restrições legais que somente sejam específicos ao dono actual”;
- d) “benefícios fiscais ou encargos fiscais que sejam específicos ao dono actual”.

Acrescente-se que dispêndios futuros de capital fixo, tendentes à melhoria ou ao aumento da propriedade, bem como benefícios futuros a eles associados, não deverão ser ponderados, no acto de determinação do justo valor. (§ 53, NCRF 11).

Está, igualmente, prevista a possibilidade de a entidade dever aplicar as disposições da NCRF 21 - “Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes”, para a eventual qualificação de um passivo, acompanhada da correspondente mensuração, nos casos em que se coloque a hipótese de “o valor presente dos seus pagamentos relacionados com uma propriedade de investimento (que não sejam pagamentos relacionados com passivos reconhecidos) poder exceder “o valor presente dos respectivos recebimentos de caixa”. (§ 54, NCRF 11).

5.3.1.2. Modelo do custo

Uma entidade que adopte o modelo do custo deverá implementar as disposições da NCRF 7, abrangendo, necessariamente, em regra, todas as propriedades de investimento, com excepção das que satisfaçam, numa análise individualizada, ou como elemento integrante de um grupo específico, os critérios de classificação de activos não correntes detidos para venda, sendo mensuradas nessa qualidade, de acordo com a NCRF 8 - “Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas”. (§58, NCRF 11)

A este propósito, nota especial para o reconhecimento de depreciação e de perdas por imparidade incorridas, contrariamente ao que é prescrito para o caso da adopção do modelo do justo valor.

De facto, após o reconhecimento inicial, uma entidade que escolha o modelo do custo deve mensurar todas as suas propriedades de investimento de acordo com os requisitos da NCRF 7, para esse modelo, já analisados no Bloco Formativo I.

Assim, as correspondentes relevações contabilísticas deverão ser:

Pela depreciação

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pela depreciação	641	428	Depreciação (calculada de acordo com a NCRF 7)

Formação à distância: SNC - Activos não correntes

Pela perda por imparidade

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pela perda por imparidade	654	429	Perda por imparidade (calculada de acordo com a NCRF 12)

5.4. Transferências

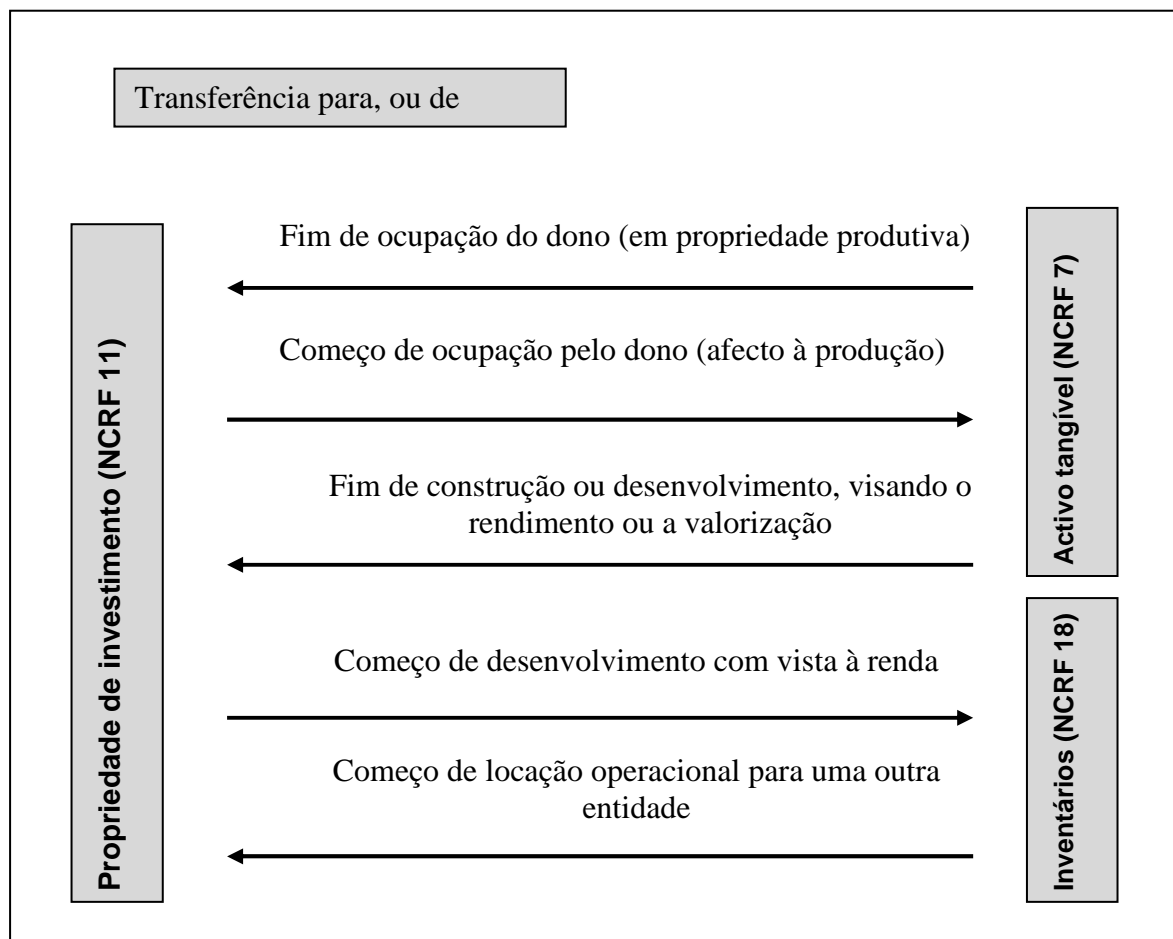
Os processos de reclassificação contábilística, tanto no sentido da assumpção da qualidade de propriedade de investimento, como perda desta qualidade, serão de considerar se, e só se, *“houver uma alteração de uso”* (§ 59, NCRF 11), cujas evidências poderão ser:

- a) *“começo de ocupação pelo dono, para uma transferência de propriedade de investimento para propriedade ocupada pelo dono”;*
- b) *“começo de desenvolvimento com vista à venda, para uma transferência de propriedade de investimento para inventários”³⁷;*
- c) *“fim de ocupação pelo dono, para uma transferência de propriedade ocupada pelo dono para propriedade de investimento”;*
- d) *“começo de uma locação operacional para uma outra entidade, para uma transferência de inventários para propriedade de investimento”;*
- e) *“fim de construção ou desenvolvimento, para uma transferência de propriedade em construção ou desenvolvimento para propriedade de investimento.*

³⁷ *“Quando uma entidade decidir alienar uma propriedade de investimento sem desenvolvimento, ela continua a tratar a propriedade como uma propriedade de investimento até que seja desreconhecida (eliminada do Balanço) e deixe de a tratar como inventário. De forma semelhante, se uma entidade começar a desenvolver de novo uma propriedade de investimento existente para futuro uso continuado como propriedade de investimento, a propriedade permanece uma propriedade de investimento não sendo reclassificada como propriedade ocupada pelo dono durante o novo desenvolvimento”* (Consultar disposições do § 60 da NCRF 11)

Em síntese:

Figura 1. Transferências para, ou de, propriedades de investimento



Fonte: Pinto *et al.* (2008), adaptado

No tocante às questões emergentes, relacionadas com o reconhecimento e com a mensuração, no âmbito de processos de transferência, haverá que equacionar as diferenças resultantes do modelo adoptado.

Em caso de adopção do modelo do custo, não ocorrerá alteração da quantia escriturada da propriedade e do custo da propriedade, em sede de mensuração ou de divulgação. (§ 61, NCRF 11)

Por outro lado, em caso de adopção do modelo do justo valor, deveremos considerar que (§§ 62 a 67, NCRF 11):

- a) se estivermos perante uma situação de transferência de propriedade de investimento para propriedade ocupada pelo dono ou para inventários, o custo a considerar, para

efeitos de contabilização, de acordo com as disposições da NCRF 7 ou da NCRF 18, respectivamente, deverá ser o justo valor reportado à data da alteração de uso:

Pela transferência de propriedade de investimento para propriedade ocupada pelo dono

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pela transferência de propriedade de investimento para propriedade ocupada pelo dono	43X	42X	Justo valor, reportado à data da alteração de uso

Pela transferência de propriedade de investimento para inventários

Descrição	Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)
Pela transferência de propriedade de investimento para inventários	38X	42X	Justo valor, reportado à data da alteração de uso
	3X	38X	Justo valor, reportado à data da alteração de uso

- b) se estivermos perante uma situação de transferência de propriedade ocupada pelo dono para propriedade de investimento, qualquer diferença entre a quantia escriturada, de acordo com as disposições da NCRF 7, e o justo valor deverá ser tratada como se de uma revalorização de activos fixos tangíveis se tratasse, sendo que, até à data da alteração de uso, a entidade reconhece a depreciação e eventuais perdas por imparidade³⁸ (matéria já analisada no Bloco Formativo I);
- c) se estivermos perante uma situação de transferência de inventários para propriedade de investimento, ou perante uma situação de transferência de propriedade em construção ou em desenvolvimento para propriedade de investimento, deverá ser reconhecida nos resultados qualquer diferença entre o justo valor, na data da alteração de uso, e a quantia anteriormente escriturada.

³⁸ “(a) qualquer diminuição resultante na quantia escriturada da propriedade é reconhecida nos resultados. Porém, até ao ponto em que uma quantia seja incluída no excedente de revalorização dessa propriedade, a diminuição é debitada contra esse excedente de revalorização; (b) qualquer aumento resultante na quantia escriturada é tratado como se segue: (i) até ao ponto em que o aumento reverta uma anterior perda por imparidade dessa propriedade, o aumento é reconhecido nos resultados. A quantia reconhecida nos resultados não pode exceder a quantia necessária para repor a quantia escriturada para a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de depreciação) caso nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida; (ii) qualquer parte remanescente do aumento é creditada directamente no capital próprio no excedente de revalorização. Na alienação subsequente da propriedade de investimento, o excedente de revalorização incluído no capital próprio pode ser transferido para resultados retidos. A transferência do excedente de revalorização para resultados retidos não é feita através dos resultados” (Vide disposições do § 64 da NCRF 11, por remissão para os §§ 40 e 41 da NCRF 7)

5.5. Alienações

O desreconhecimento, isto é, a retirada do Balanço, de uma propriedade de investimento deverá ocorrer em consequência de alienação ou de retirada permanente de utilização, não sendo expectáveis benefícios económicos decorrentes de eventual alienação. (§ 68, NCRF 11)

Saliente-se que, normativamente, se dispõe que a alienação corresponderá a operações de venda ou de celebração de contrato de locação financeira, devendo a entidade aplicar as disposições da NCRF 20, a propósito de reconhecimento associado a venda de bens, ou as disposições da NCRF 9, a propósito da celebração de contrato de locação financeira ou de uma venda seguida de locação. (§ 69, NCRF 11)

Considerando a necessidade de materialização dos efeitos nos resultados, a título de ganhos ou de perdas, deverá ser quantificada *“a diferença entre os proventos líquidos da alienação e a quantia escriturada do activo ... no período da retirada ou da alienação”*³⁹, devendo a retribuição obtida ser reconhecida pelo justo valor, pelo que, se estiver em causa uma situação de diferimento do pagamento, o reconhecimento terá como referência o montante equivalente ao pagamento imediato, sendo a diferença tratada como rédito de juros, usando o método do juro efectivo. (§ 72, NCRF 11)

6. DIVULGAÇÕES RELATIVAS A PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO

Para além das divulgações genéricas, enunciadas no § 77 da NCRF 11, a entidade deverá, adicionalmente, face ao modelo de reconhecimento de mensuração após reconhecimento adoptado, prestar outras informações, pelo que:

- se for adoptado o modelo do justo valor, apresentará *“uma reconciliação entre as quantias escrituradas da propriedade de investimento no início e no fim do período, que mostre o seguinte: (a) adições, divulgando separadamente as adições resultantes de aquisições e as resultantes de dispêndio subsequente reconhecido na quantia escriturada de um activo; (b) adições que resultem de aquisições por intermédio de concentrações de actividades empresariais; (c) activos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado com detido para venda ... e outras alienações; (d) ganhos ou perdas líquidos provenientes de ajustamentos de justo valor; (e) as diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras para outra moeda de*

³⁹ Ressalvadas as disposições da NCRF 9, no caso de venda seguida de locação (Consultar disposições do § 71 da NCRF 11)

apresentação⁴⁰, e da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata; (f) transferências para e de inventários e propriedade ocupada pelo dono; e (g) outras alterações”. (§ 78, NCRF 11)

- se for adoptado o modelo do custo, apresentará “(a) os métodos de depreciação usados; (b) as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas; (c) a quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período; (d) uma reconciliação da quantia escriturada da propriedade de investimento no início e no fim do período, mostrando o seguinte: (i) adições, divulgando separadamente as adições que resultem de aquisições e as que resultem de dispêndio subsequente reconhecido com activo; (ii) adições que resultem de aquisições por intermédio de concentrações de actividades empresariais; (iii) activos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda ... e outras alienações; (iv) depreciações; (v) a quantia de perdas por imparidade reconhecida e a quantia de perdas por imparidade revertida durante o período de acordo com a NCRF 12; (vi) as diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras para outra moeda de apresentação, e da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata; (vii) transferências para e de inventários e propriedade ocupada pelo dono; e (viii) outras alterações; e (e) o justo valor das propriedades de investimento. Nos casos excepcionais descritos no parágrafo 55, quando uma entidade não possa determinar o justo valor da propriedade de investimento com fiabilidade, ela deve divulgar: (i) uma descrição da propriedade de investimento; (ii) uma explanação da razão pela qual o justo valor não pode ser determinado com fiabilidade; (iii) se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual seja altamente provável que o justo valor venha a recair”. (§ 79, NCRF 11)

⁴⁰ “Moeda na qual as demonstrações financeiras são apresentadas” (Consultar disposições do § 8 da NCRF 23 - “Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio”)

Bibliografia

- PINTO, A.; MOUTINHO, A.; PAIS, C.; AREOSA, J.; CORREIA, L.; GRAÇA, M.; FREIRE, M.; FERNANDES, O.; BARATA, P.; DIAS, P., REIS, P.; PONTES, S.; CASADO, T.; NASCIMENTO, V. (2008) *Normas Internacionais de Contabilidade: Aplicação Prática das Normas Internacionais de Relato Financeiro em Portugal* , Coordenação de José Gonçalves Roberto, Verlag Dashöfer, ISBN 978-972-8906-77