DIÁRIO DA REPÚBLICA

Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro

Publicação: Diário da República n.º 178/2015, Série I de 2015-09-11, páginas 7584 - 7828

Emissor: Ministério das Finanças

Data de Publicação: 2015-09-11

SUMÁRIO

Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

TEXTO

Decreto-Lei n.º 192/2015

de 11 de setembro

O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo **Decreto-Lei n.º** 232/97, de 3 de **setembro**, veio colmatar as lacunas existentes na contabilidade pública, obrigando todos os organismos da administração central, regional e local a implementar, de imediato, um sistema integrado de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, em método digráfico.

Aquando da aprovação do POCP, e dos planos setoriais que se lhe seguiram, era quase nula a experiência entre as administrações públicas no que diz respeito à aplicação da base de acréscimo e à própria contabilidade por partidas dobradas ou digrafia. No entanto, a implementação do POCP e dos planos setoriais aplicáveis é bastante satisfatória, nomeadamente nos organismos com autonomia administrativa e financeira da administração central e nos municípios. Estes organismos já apresentam demonstrações financeiras na base do acréscimo, designadamente o balanço e a demonstração dos resultados, pelo que o tempo e os custos de implementação de um novo sistema contabilístico são muito inferiores face aos organismos que partem da base de caixa ou de compromissos.

Não obstante, pode afirmar-se que a normalização contabilística em Portugal para o setor público encontra-se atualmente desatualizada, fragmentada e inconsistente. Esta situação resulta, por um lado, do avanço do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), no sentido da adoção de normas adaptadas das normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS) e, por outro, da manutenção de um sistema contabilístico no setor público que é baseado em normas nacionais, entretanto, revogadas como o Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo **Decreto-Lei n.º** 410/89, de 21 de novembro, revogado pelo **Decreto-Lei n.º** 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei **n.º** 20/2010, de 23 de agosto, pelo **Decreto-Lei n.º** 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.os 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro, que aprovou o SNC, desaparecendo assim as suas bases concetuais e de referência.

Neste momento, coexistem sistemas contabilísticos baseados em princípios, como é o caso do SNC, com a normalização contabilística do setor público que é mais baseada em regras do que em princípios.

Em consequência desta fragmentação e inconsistência, coexistem atualmente no âmbito do setor público entidades que adotam as IAS/IFRS, nos termos do artigo 4.º do **Decreto-Lei n.º** 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei **n.º** 20/2010, de 23 de agosto, pelo **Decreto-Lei n.º** 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.os 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro, como é o caso de algumas empresas públicas e outras entidades reclassificadas, entidades que adotam o SNC, nas quais se inclui a maioria das empresas públicas e das entidades do setor não lucrativo, entidades que adotam o POCP e entidades que adotam os diferentes planos setoriais.

Esta fragmentação constitui um problema sério de inconsistência técnica, dado que afeta a eficiência na consolidação de contas no setor público e acarreta muitos ajustamentos que não são desejáveis e que questionam a fiabilidade da informação em sede da sua integração.
Este problema é sentido em todo o setor público, com particular incidência em entidades como a Direção-Geral do Orçamento, a Direção-Geral das Autarquias Locais, e o Instituto Nacional de Estatística, I. P., que têm de agregar informação produzida com base em sistemas de informação orçamental e financeira que são inconsistentes para construir indicadores macroeconómicos indispensáveis à tomada de decisões no âmbito das políticas orçamental e monetária ao nível da União Europeia (UE).
Em síntese, a atual estrutura de relato orçamental e financeiro encontra-se fragmentada e não tem uma perspetiva estratégica. O foco das atuais atividades de contabilidade e relato é a entidade ao nível individual, consubstanciado no processo da "conta de gerência", sem uma visão integrada de como estas diferentes partes da administração central são combinadas, através de um processo de consolidação de contas, para produzir informação orçamental, obtida a partir da contabilidade orçamental, e informação financeira, obtida através da contabilidade financeira, que proporcionem uma visão compreensiva e completa das finanças das administrações públicas.
A existência de referenciais contabilísticos autónomos para a administração central, local, para o setor da saúde, da educação e o da segurança social ilustra bem a fragmentação referida.
Desta fragmentação resulta a ausência de demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas, sendo que estas são essenciais para a análise da política orçamental, para o planeamento financeiro e para a obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada das finanças públicas.
O sistema contabilístico, orientado sobretudo para o controlo das despesas públicas, revelou-se incapaz de se adaptar às exigências de uma gestão racional e integrada e de proporcionar informação financeira completa, fiável, relevante e oportuna.
Às funções de contabilidade e relato financeiro tem sido atribuída pouca importância, ao ponto de não estar definida nenhuma entidade que centralize contabilisticamente todas as transações ou acontecimentos relevantes que se reportam ao Estado como entidade soberana, tais como as receitas gerais, o património, a tesouraria, a dívida direta do Estado e respetivos encargos, as transferências para outras entidades e administrações públicas, os contratos de parceria público-privadas e outras concessões, as provisões e os passivos contingentes.
Partindo da realidade atual se as demonstrações financeiras das entidades públicas fossem consolidadas tais demonstrações teriam uma utilidade muito reduzida pelo facto de omitirem elementos de elevada materialidade, tais como as receitas fiscais, a dívida fiscal ainda não paga pelos sujeitos passivos, a dívida direta do Estado, ou os contratos de concessão e outros. Ou seja, aquelas demonstrações financeiras consolidadas não incluiriam rendimentos, gastos, ativos e passivos, o que levaria a considerar que as mesmas teriam pouca credibilidade por não estarem isentas de distorções materialmente relevantes.
Decorridos 15 anos desde a aprovação do POCP e após terem sido ponderadas as necessidades de se dispor de um sistema contabilístico que responda às exigências de um adequado planeamento, relato e controlo financeiro o Governo decidiu, através do **Decreto-Lei n.º** 134/2012, de 29 de junho, incumbir a Comissão de Normalização Contabilística de elaborar um novo sistema contabilístico para as administrações públicas, que seja consistente com o SNC e com as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS).
Esta reforma, materializada pelo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), resolve a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes e permite dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente vêm sendo adotados a nível internacional.
A aprovação do SNC-AP permite implementar a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, articulando-a com a atual base de caixa modificada, estabelecer os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base de acréscimo, fomentar a harmonização contabilística, institucionalizar o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada, aumentar o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais e contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das administrações públicas.
O SNC-AP permite ainda uniformizar os procedimentos e aumentar a fiabilidade da consolidação de contas, com uma aproximação ao SNC e ao SNC-ESNL, aplicados no contexto do setor empresarial e das entidades

do setor não lucrativo, respetivamente.
O SNC-AP passa a contemplar os subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão. O SNC-AP assenta, nomeadamente: i) numa estrutura concetual da informação financeira pública; ii) em normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS; iii) em modelos de demonstrações financeiras; iv) numa norma relativa à contabilidade orçamental; v) num plano de contas multidimensional; e vi) uma norma de contabilidade de gestão.
De referir, ainda, que a implementação deste novo modelo implica um processo de transição.
Foram ouvidos os órgãos de governo próprio das Regiões Autónomas, a Associação Nacional de Municípios Portugueses, a Associação Nacional de Freguesias, a Comissão de Normalização Contabilística, o Instituto Nacional de Estatística, I. P., o Banco de Portugal, o Conselho Superior de Finanças Públicas, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
Assim:
Nos termos da alínea a) do **n.º** 1 do artigo 198.º da Constituição, o Governo decreta o seguinte:

Artigo 1.º
Objeto

O presente **decreto-lei** aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, doravante designado SNC-AP, e à quinta alteração ao **Decreto-Lei n.º** 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei **n.º** 20/2010, de 23 de agosto, pelo **Decreto-Lei n.º** 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.os 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro.

Artigo 2.º
Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

O SNC-AP integra a estrutura concetual da informação financeira pública, as normas de contabilidade pública, e o plano de contas multidimensional, constantes, respetivamente, dos anexos I a III ao presente **decreto-lei**, e que dele fazem parte integrante.

Artigo 3.º
Âmbito

1 - O SNC-AP aplica-se a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsetor da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas.
2 - Para efeitos do presente **decreto-lei**, entende-se por entidades públicas reclassificadas as entidades que, independentemente da sua forma ou designação, tenham sido incluídas nos subsetores da administração central, regional, local e segurança social das administrações públicas, no âmbito do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, nas últimas contas setoriais publicadas pela autoridade estatística nacional.
3 - Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, o SNC-AP não é aplicável às empresas públicas reclassificadas com valores admitidos à negociação em mercado regulamentado, exceto quanto ao cumprimento dos requisitos legais relativos à contabilidade orçamental.
4 - O SNC-AP aplica-se às entidades referidas no **n.º** 2 a partir do ano seguinte, inclusive, ao da sua inclusão no subsetor respetivo, e deixa de lhe ser aplicável a partir do ano seguinte, inclusive, ao da sua exclusão do subsetor respetivo.

Artigo 4.º
Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

1 - O SNC-AP é constituído pelos subsistemas de contabilidade orçamental, de contabilidade financeira e de contabilidade de gestão.
2 - A contabilidade orçamental visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental.
3 - A contabilidade financeira, que tem por base as normas internacionais de contabilidade pública, doravante designadas por IPSAS, permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma determinada entidade.
4 - A contabilidade de gestão permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos.

Artigo 5.º
Regime simplificado

As entidades de menor dimensão e risco orçamental podem beneficiar de um regime simplificado de contabilidade pública nos termos a definir em diploma próprio.

Artigo 6.º

Finalidades do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

O SNC-AP permite o cumprimento de objetivos de gestão, de análise, de controlo, e de informação, nomeadamente:
a) Evidencia a execução orçamental e o respetivo desempenho face aos objetivos da política orçamental;
b) Permite uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e das respetivas alterações, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de determinada entidade;
c) Proporciona informação para a determinação dos gastos dos serviços públicos;
d) Proporciona informação para a elaboração de todo o tipo de contas, demonstrações e documentos que tenham de ser enviados à Assembleia da República, ao Tribunal de Contas e às demais entidades de controlo e supervisão;
e) Proporciona informação para a preparação das contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais;
f) Permite o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos;
g) Proporciona informação útil para efeitos de tomada de decisões de gestão.

Artigo 7.º

Consolidação de contas

1 - O perímetro de consolidação orçamental das administrações públicas compreende os subperímetros referentes à administração central, segurança social, administração local e regiões autónomas.
2 - As entidades que compõem cada um dos subperímetros referidos no número anterior são, no caso da administração central e da segurança social, as entidades que em cada período contabilístico integram o Orçamento do Estado e, no caso das Regiões Autónomas, as entidades que, em cada período contabilístico integram, respetivamente, os respetivos orçamentos.
3 - No caso da administração local, o perímetro de consolidação é composto pelo conjunto de entidades incluídas neste subsetor nas últimas contas setoriais publicadas pela autoridade estatística nacional, em cumprimento do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais.
4 - O perímetro de consolidação financeira integra as entidades a que se refere o **n.º** 1 e as entidades controladas pelas administrações públicas.
5 - Compete ao membro do Governo responsável pela área das finanças a designação do serviço ou organismo responsável pela preparação da informação consolidada referida no presente artigo.
6 - O serviço ou organismo referido no número anterior pode propor ao membro do Governo da tutela a desagregação das contas de movimento do plano de contas multidimensional previsto no anexo III ao presente **decreto-lei**.

Artigo 8.º

Contabilista público

1 - A regularidade técnica na prestação de contas dos serviços e organismos e na execução da contabilidade pública é assegurada pelo contabilista público.
2 - As funções de contabilista público são assumidas pelo dirigente intermédio responsável pela contabilidade e, na sua ausência, pelo trabalhador selecionado de entre trabalhadores integrados na carreira de técnico superior com formação específica em contabilidade pública.
3 - Estão dispensados da frequência da formação específica inicial os trabalhadores que, à data da entrada em vigor do presente **decreto-lei**, sejam responsáveis pela contabilidade pública.

Artigo 9.º

Sistema de controlo interno

1 - O sistema de controlo interno a adotar pelas entidades públicas engloba, designadamente, o plano de organização, as políticas, os métodos e os procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação orçamental e financeira fiável.
2 - O sistema de controlo interno tem por base sistemas adequados de gestão de risco, de informação e de comunicação, bem como um processo de monitorização que assegure a respetiva adequação e eficácia em todas as áreas de intervenção.

3 - O sistema de controlo interno visa garantir:
a) A salvaguarda da legalidade e da regularidade da elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, da elaboração das demonstrações orçamentais e financeiras e do sistema contabilístico como um todo;
b) O cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares;
c) A salvaguarda do património;
d) A aprovação e o controlo de documentos;
e) A exatidão e a integridade dos registos contabilísticos, bem como a garantia da fiabilidade da informação produzida;
f) O incremento da eficiência das operações;
g) A adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos;
h) O controlo das aplicações e do ambiente informático;
i) O registo oportuno das operações pela quantia correta, em sistemas de informação apropriados e no período contabilístico a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito pelas normas legais aplicáveis;
j) Uma adequada gestão de riscos.

Artigo 10.º
Certificação legal de contas

1 - As demonstrações financeiras e orçamentais são objeto de certificação legal de contas.
2 - As entidades abrangidas pelo regime simplificado do SNC-AP previstas no artigo 5.º estão dispensadas de apresentar contas legalmente certificadas.

Artigo 11.º
Entidades piloto

1 - O membro do Governo responsável pela área das finanças determina as entidades do Ministério das Finanças que, no ano de 2016, integram a aplicação piloto do SNC-AP.
2 - As entidades de outros ministérios e subsetores da Administração Pública podem integrar a aplicação piloto do SNC-AP em 2016, mediante solicitação dirigida ao membro do Governo responsável pela área das finanças.
3 - Sem prejuízo do disposto no **n.º** 2 do artigo 18.º as entidades piloto não estão dispensadas do cumprimento do disposto no **n.º** 5 do artigo 14.º

Artigo 12.º
Manual de implementação

1 - A Comissão de Normalização Contabilística, doravante designada CNC, elabora um manual de implementação do SNC-AP, que contém, designadamente, a descrição do processo de transição para o SNC-AP e os guias de orientação para a aplicação das respetivas normas.
2 - O manual de implementação do SNC-AP referido no número anterior é objeto de homologação pelo membro do Governo responsável pela área das finanças.
3 - Compete ao membro do Governo responsável pela área das finanças promover as ações indispensáveis à execução das disposições constantes do presente **decreto-lei**.

Artigo 13.º
Integração de lacunas

1 - Quando o SNC-AP não contemplar o tratamento contabilístico de determinada transação ou evento, atividade ou circunstância, aplicam-se subsidiariamente pela ordem seguinte:
a) As Normas Internacionais de Contabilidade Pública que estiverem em vigor;
b) O SNC;
c) As Normas Internacionais de Contabilidade adotadas na União Europeia;
d) As Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board.
2 - Compete à CNC interpretar e dar resposta às questões relacionadas com o SNC-AP que lhe venham a ser colocadas pelas entidades públicas.

Artigo 14.º
Disposições transitórias

1 - Durante o ano de 2016 todas as entidades públicas devem assegurar as condições e tomar as decisões necessárias para a transição para o SNC-AP.
2 - As entidades públicas que adotam o SNC-AP pela primeira vez devem:

a) Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento é exigido pelas normas de contabilidade pública;
b) Reconhecer itens como ativos apenas se os mesmos forem permitidos pelas normas de contabilidade pública;
c) Reclassificar itens que foram reconhecidos de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade Pública, ou planos setoriais, numa categoria, mas de acordo com as normas de contabilidade pública pertencem a outra categoria;
d) Aplicar as normas de contabilidade pública na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.
3 - Os ajustamentos resultantes da mudança das políticas contabilísticas que se verifiquem devem ser reconhecidos no saldo de resultados transitados no período em que os itens são reconhecidos e mensurados.
4 - As entidades públicas devem reconhecer ainda os correspondentes ajustamentos no período comparativo anterior.
5 - A prestação de contas relativa ao ano de 2016 a realizar em 2017 é efetuada de acordo com os planos de contabilidade pública em vigor em 2016.

Artigo 15.º
Alteração ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho

O artigo 3.º do **Decreto-Lei n.º** 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei **n.º** 20/2010, de 23 de agosto, pelo **Decreto-Lei n.º** 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.os 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro, passa a ter a seguinte redação:

«Artigo 3.º
[...]

1 - [...]:
a) [...];
b) [...];
c) [...];
d) Empresas públicas que não se encontrem abrangidos pelo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas;
e) [...];
f) [...].
2 - [...]
3 - [...].»

Artigo 16.º
Regulamentação

1 - O diploma referido no artigo 5.º é aprovado no prazo de 180 dias a contar da data da entrada em vigor do presente **decreto-lei**.
2 - No prazo de 90 dias após a data da entrada em vigor do presente **decreto-lei**, é regulamentada por diploma próprio, após audição da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, a formação específica inicial e a formação subsequente em contabilidade pública a que se refere o **n.º** 2 do artigo 8.º
3 - No prazo de 180 dias após a data da entrada em vigor do presente **decreto-lei**, o membro do Governo responsável pela área das finanças aprova a portaria que regulamenta a certificação legal de contas das demonstrações orçamentais a que se refere o **n.º** 1 do artigo 10.º, após audição da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.
4 - As notas de enquadramento às contas referidas ao anexo III ao presente **decreto-lei**, têm por objetivo ajudar na interpretação e ligação do plano de contas multidimensional às respetivas normas de contabilidade pública e são aprovadas por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, no prazo de 180 dias após a publicação do presente diploma.

Artigo 17.º
Norma revogatória

1 - São revogados:
a) O **Decreto-Lei n.º** 232/97, de 3 de **setembro**;
b) O **Decreto-Lei n.º** 54-A/99, de 22 de fevereiro, alterado pela Lei **n.º** 162/99, de 14 de **setembro**, pelos Decretos-Leis n.os 315/2000, de 2 de dezembro e 84-A/2002, de 5 de abril, e pela Lei **n.º** 60-A/2005, de 30 de dezembro, com exceção dos pontos 2.9, 3.3 e 8.3.1, relativos, respetivamente, ao controlo interno, às regras previsionais e às modificações do orçamento;

c) O **Decreto-Lei n.º** 12/2002, de 25 de janeiro;
d) A Portaria **n.º** 671/2000, publicada na 2.ª série do Diário da República, de 17 de abril;
e) A Portaria **n.º** 794/2000, de 20 de **setembro**;
f) A Portaria **n.º** 898/2000, de 28 de **setembro**;
g) A Portaria **n.º** 474/2010, publicada na 2.ª série do Diário da República, de 1 de julho.
2 - Todas as remissões e referências ao Plano Oficial de Contabilidade Pública e aos planos setoriais, aprovados pelos diplomas referidos no número anterior, consideram-se feitas ao SNC-AP.

Artigo 18.º

Produção de efeitos

1 - O presente **decreto-lei** produz efeitos no dia 1 de janeiro de 2017.
2 - Sem prejuízo do disposto no número anterior, às entidades piloto referidas no artigo 11.º são aplicáveis, a partir de 1 de janeiro de 2016, as disposições constantes no presente **decreto-lei**.
Visto e aprovado em Conselho de Ministros de 9 de julho de 2015. - Pedro Passos Coelho - Luís Miguel Gubert Morais Leitão - Maria Isabel Cabral de Abreu Castelo Branco - Rui Manuel Parente Chancerelle de Machete - José Pedro Correia de Aguiar-Branco - Anabela Maria Pinto de Miranda Rodrigues - António Manuel Coelho da Costa Moura - Luís Maria de Barros Serra Marques Guedes - Luís Miguel Poiares Pessoa Maduro - António de Magalhães Pires de Lima - Jorge Manuel Lopes Moreira da Silva - Maria de Assunção Oliveira Cristas Machado da Graça - Paulo José de Ribeiro Moita de Macedo - Nuno Paulo de Sousa Arrobas Crato - Luís Pedro Russo da Mota Soares.
Promulgado em 27 de agosto de 2015.
Publique-se.
O Presidente da República, Aníbal Cavaco Silva.
Referendado em 1 de **setembro** de 2015.
O Primeiro-Ministro, Pedro Passos Coelho.

ANEXO I

(a que se refere o artigo 2.º)

(a estrutura concetual da informação financeira pública)
1 - Introdução
1 - A Estrutura Concetual (EC) define os conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento de normas de contabilidade pública (NCP) aplicáveis à preparação e apresentação de demonstrações financeiras e outros relatórios financeiros por parte das entidades públicas.
2 - As entidades públicas têm algumas características diferenciadoras que se devem considerar no desenvolvimento de uma EC para as Administrações Públicas. Dentro dessas características destacam-se as seguintes:
2 - Transações sem contraprestação
3 - Numa transação sem contraprestação, uma entidade ou recebe valor de uma outra entidade sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual, ou dá valor a uma outra entidade sem receber diretamente em troca valor aproximadamente igual. Os impostos, multas, as taxas que representem uma retribuição simbólica e as transferências são exemplos de transações sem contraprestação. A prevalência deste tipo de transações tem implicações para avaliar a entidade que presta esses serviços. A natureza involuntária dos impostos e taxas é a maior razão pela qual a responsabilização pela prestação de contas (accountability) no setor público é tão importante. A responsabilização pela prestação de contas é um instrumento de avaliação do zelo e responsabilidade do órgão de gestão pelos recursos que lhe foram atribuídos e é abordada na secção «Objetivos e Utilizadores das Demonstrações Financeiras de Finalidade Geral».
3 - Orçamento do Estado e execução orçamental
4 - Outro elemento diferenciador no setor público é o Orçamento do Estado. As entidades públicas preparam o orçamento com as suas receitas e despesas. O Parlamento e outros órgãos controlam os atos de gestão do Governo e das entidades públicas através da execução orçamental. Também o orçamento é a base da política fiscal e das autorizações para fazer despesas. Assim, a informação orçamental é crucial porque permite aos utilizadores fazer comparações entre a receita e a despesa executada e orçamentada, assim como verificar os eventuais saldos orçamentais. O relato orçamental é o mecanismo que permite verificar o cumprimento da lei em termos de finanças públicas. A comparação entre a informação prevista e realizada também facilita uma avaliação da extensão com que as Administrações Públicas cumprem os seus objetivos financeiros e, por isso,

promove a responsabilidade pela prestação de contas. As necessidades dos utilizadores de informação orçamental são abordadas na secção indicada no parágrafo precedente.

4 - A natureza dos programas e a longevidade no setor público

5 - Muitos programas do setor público são de longo prazo e a capacidade de fazer face aos compromissos depende de impostos e contribuições futuras. Tal como salientado na secção "Elementos das Demonstrações Financeiras", muitos destes compromissos e impostos futuros não reúnem as condições para serem considerados respetivamente como passivos e ativos. Consequentemente, as demonstrações financeiras não proporcionam toda a informação que os utilizadores necessitam relativamente aos programas de longo prazo. As consequências financeiras de muitas decisões podem ter impacto durante vários anos. Por isso, a informação prospetiva sobre a sustentabilidade das entidades públicas é necessária para propósitos de responsabilidade pela prestação de contas e tomada de decisões.

6 - Devido ao poder de soberania, nomeadamente o poder de impor impostos sobre os cidadãos, o princípio da continuidade que está subjacente à preparação das demonstrações financeiras nas entidades públicas, dificilmente estará relacionado com a capacidade de um Estado cumprir as suas obrigações financeiras e dificilmente pode ser avaliado através do património líquido ou capital próprio (como acontece no setor empresarial). Daí que apesar do princípio da continuidade ser importante, a sustentabilidade a longo prazo torna-se mais relevante para avaliar o desempenho do Estado.

5 - A natureza dos ativos e passivos nas Administrações Públicas

7 - Outra característica diferenciadora das Administrações Públicas é a natureza e a finalidade dos seus bens. Enquanto no setor privado, o objetivo de deter ativos é gerar fluxos de caixa e lucros, no setor público o objetivo é prestar serviços. Como grande parte dos ativos são especializados como, por exemplo, as estradas e os equipamentos militares, pode existir apenas um mercado muito limitado para tais ativos. Este facto tem implicações na mensuração destes ativos. A secção «Mensuração dos Elementos das Demonstrações Financeiras» aborda as bases de mensuração para tais ativos.

8 - O Governo nos seus diferentes níveis pode deter ativos que contribuem para a cultura e a história nacional, como, por exemplo, obras de arte e edifícios históricos. Podem também ser responsáveis por parques naturais e outras áreas com importância para a flora e fauna autóctone. Estes ativos não são de uma forma geral para vender, mesmo que exista mercado. É da responsabilidade do Estado preservar e manter estes bens para as gerações atuais e futuras.

9 - Os governos têm poderes sobre recursos naturais tais como reservas minerais, recursos pesqueiros, florestais ou espetros eletromagnéticos. Estes recursos permitem aos governos licenciar o uso de tais recursos, obtendo royalties e impostos de tal uso. A definição de um ativo e dos seus critérios de reconhecimento são abordados nas secções «Elementos das Demonstrações Financeiras» e «Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Financeiras».

10 - O Governo nos seus diferentes níveis assume passivos na prestação de serviços, alguns deles com origem em transações sem contraprestação relacionados com programas que atribuem benefícios sociais. Outros passivos podem surgir por o Estado ter de transferir recursos para aqueles que são afetados por desastres. Adicionalmente, o Estado tem obrigações relacionadas com atividades monetárias, tais como a moeda em circulação. A definição de um passivo e dos seus critérios de reconhecimento são abordados nas secções indicadas no parágrafo precedente.

6 - O papel regulador das Administrações Públicas

11 - O Governo nos seus diferentes níveis tem poder para regular as entidades que operam em alguns setores da economia quer diretamente, quer através de entidades administrativas independentes, normalmente designadas por entidades reguladoras. O objetivo desta regulação é a salvaguarda do interesse público, de acordo com os objetivos definidos de política económica. A regulação também pode ocorrer em condições de mercado imperfeitas ou quando há incapacidade do mercado para proporcionar determinado tipo de serviços ou para mitigar os efeitos, por exemplo, da poluição. A regulação faz-se de acordo com processos legais.

12 - Podem ser necessários julgamentos profissionais para determinar se tais regulações criam direitos e obrigações às entidades do setor público que tenham que ser registados como ativo e passivo, da mesma forma as alterações em tais regulações podem também ter impactos nesses direitos e nas obrigações. A secção «Elementos das Demonstrações Financeiras» considera tais direitos e obrigações.

7 - Relação com o relato estatístico

13 - Portugal, tal como muitos outros países, prepara dois tipos de informação financeira: na ótica das contas nacionais com o objetivo de análise macroeconómica e tomada de decisões, e demonstrações orçamentais e demonstrações financeiras com vista à tomada de decisões e à responsabilidade pela prestação de contas, a nível individual e consolidado.
14 - A informação construída com objetivos de elaboração de estatísticas macroeconómicas é preparada nos países da União Europeia usando o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC), que proporciona um enquadramento para uma descrição sistemática da economia nacional e das suas componentes.
15 - As demonstrações financeiras preparadas de acordo com as NCP e os relatos com base no SEC têm algumas características comuns:
a) A informação é preparada na base do acréscimo;
b) Apresentam os ativos, passivos, rendimentos e gastos das Administrações Públicas;
c) Apresentam informação sobre fluxos de caixa.
Há por isso, alguma semelhança entre as duas estruturas de relato. Há, contudo, também algumas diferenças como resultado das diferenças nos objetivos das várias entidades agregadas e dos diferentes tratamentos de algumas transações e acontecimentos. A eliminação das diferenças, que não sejam consideradas fundamentais para os seus objetivos específicos, é considerada como benéfica para os utilizadores em termos de relato de qualidade, informação atempada e compreensibilidade. Estas matérias e as suas implicações foram consideradas no desenvolvimento das secções "Objetivos e Utilizadores das Demonstrações Financeiras de Finalidade Geral", "Entidades de Relato" e "Mensuração dos Elementos das Demonstrações Financeiras".
Finalidade da estrutura concetual
16 - As finalidades desta estrutura concetual são:
a) Ajudar os responsáveis pelas demonstrações financeiras na aplicação das Normas de Contabilidade Pública na base de acréscimo (NCP) e no tratamento de matérias que ainda venham a constituir assunto de uma dessas normas;
b) Ajudar a formar opinião sobre a adequação das demonstrações financeiras às NCP;
c) Ajudar os utilizadores na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas; e
d) Proporcionar às entidades normalizadoras da contabilidade os conceitos necessários à formulação das NCP.
17 - Esta estrutura concetual não é uma NCP e, por isso, não estabelece diretamente critérios para o reconhecimento ou uma mensuração particular ou tema de divulgação.
18 - Em alguns casos pode haver um conflito entre esta estrutura concetual e uma qualquer NCP. Nos casos em que haja um conflito, os requisitos da NCP prevalecem em relação à estrutura concetual.
19 - Esta estrutura concetual aborda as seguintes matérias:
a) Objetivos das demonstrações financeiras;
b) Características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras;
c) Definição da entidade que relata;
d) Elementos das demonstrações financeiras;
e) Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras;
f) Mensuração dos ativos e passivos das demonstrações financeiras.
20 - Esta estrutura concetual não trata dos elementos estruturantes da informação orçamental e de gestão.
Objetivos e utilizadores das demonstrações financeiras de finalidade geral
1 - Objetivos
21 - Os objetivos do relato financeiro pelas entidades públicas são proporcionar informação sobre essas entidades que seja útil para os utilizadores das demonstrações financeiras de finalidade geral (daqui em diante designadas por demonstrações financeiras) para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e para tomada de decisões.
22 - O relato financeiro não é um fim em si mesmo. O seu objetivo é proporcionar informação útil aos utilizadores das demonstrações financeiras e é determinado pelas suas necessidades.
2 - Utilizadores do relato financeiro
23 - As entidades públicas obtêm recursos dos contribuintes, doadores, financiadores e outros para serem aplicados na prestação de serviços aos cidadãos e outros beneficiários. Estas entidades são responsáveis pela gestão e uso que fazem desses recursos, não só em relação àqueles de quem os obtêm, mas também

em relação àqueles que usam os recursos para prestar os necessários serviços, uma vez que tanto uns como outros exigem informação para tomarem decisões.
24 - Os cidadãos recebem serviços das entidades e fornecem-lhes recursos. Consequentemente, o relato financeiro das entidades públicas é desenvolvido para responder às necessidades de informação dos utilizadores dos serviços e dos fornecedores de recursos e contribuintes que não têm autoridade para exigir a divulgação de informação que precisam para efeitos de responsabilização e tomada de decisões. O parlamento e outros órgãos deliberativos são também utilizadores principais do relato financeiro e fazem uso contínuo dessa informação na sua qualidade de representantes dos utilizadores dos serviços e dos fornecedores de recursos e contribuintes. Assim, para efeitos desta estrutura concetual, os principais utilizadores da informação financeira são os utilizadores dos serviços e seus representantes, os fornecedores de recursos e os contribuintes e seus representantes.
25 - A informação financeira pode também proporcionar informação útil a outros utilizadores das demonstrações financeiras e para outros fins. Por exemplo, autoridades estatísticas, os analistas e consultores financeiros, os órgãos de comunicação social, e outros grupos de interessados podem obter informação útil para os seus próprios fins. Outros organismos públicos com autoridade para exigir a preparação de relatórios financeiros concebidos para satisfazer as suas necessidades de informação como, por exemplo, os organismos de regulação e supervisão, organismos de auditoria, fiscalização e controlo, comissões parlamentares e outros, podem usar a informação das demonstrações financeiras para as suas próprias finalidades. Apesar de estes utilizadores das demonstrações financeiras poderem encontrar informação útil no relato financeiro de finalidade geral, eles não são os utilizadores principais e, assim, o relato financeiro de finalidade geral não é preparado para satisfazer essas necessidades particulares de informação.
3 - Responsabilização pela prestação de contas e tomada de decisões
26 - A principal função do Governo e das entidades públicas é prestar serviços que melhorem o bem-estar dos cidadãos. Estes serviços incluem, por exemplo, a educação, a saúde ou a segurança social. Na maior parte das vezes estes serviços são prestados através de uma transação sem contraprestação num ambiente não competitivo.
27 - O Governo nos seus diferentes níveis é responsável perante todos aqueles que fornecem recursos e aqueles que dependem dele para prestar esses serviços durante o período de relato e a longo prazo. Prestar contas de forma responsável obriga as entidades públicas a mostrarem como usaram os recursos que foram colocados à sua disposição no fornecimento de serviços aos cidadãos e o seu cumprimento com a legislação, regulação ou outros normativos que regem os seus serviços e operações. Por as entidades públicas serem financiadas basicamente por impostos e outras transações sem contraprestação, e por os cidadãos estarem dependentes destas entidades para a prestação dos serviços a longo prazo, as obrigações na prestação de contas incluem a informação sobre os serviços prestados pelas entidades públicas no período e a sua capacidade para continuar a prestá-los no longo prazo.
Necessidades de informação dos utilizadores dos serviços e dos contribuintes e outros fornecedores de recursos
28 - Para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e tomada de decisões, os utilizadores dos serviços e os fornecedores de recursos precisam de informação que os ajude a avaliar matérias tais como:
a) O desempenho da entidade pública durante o período de relato no que se refere, por exemplo, à prossecução do serviço e ao cumprimento dos objetivos operacionais e financeiros, à gestão dos recursos sob sua responsabilidade e ao cumprimento das leis e regulamentos sobre a obtenção e uso dos recursos;
b) A liquidez (satisfação das obrigações correntes) e solvência (satisfação das obrigações de longo prazo) das entidades públicas;
c) A sustentabilidade dos serviços prestados pelas entidades públicas no longo prazo incluindo a capacidade de financiar as suas atividades e em atingir os seus objetivos operacionais bem como a existência de recursos materiais e outros que suportem a prestação dos serviços em períodos futuros.
29 - Por exemplo, os utilizadores dos serviços exigem informação para poderem avaliar se:
a) As entidades públicas estão a utilizar os recursos de forma económica, eficiente e eficaz e se essa utilização está a ser feita como pretendido e no seu interesse;
b) O conjunto, a quantidade e o custo dos serviços prestados durante o período de relato são apropriados e se as quantias e as formas de recuperação de custos são adequadas; e
c) Os níveis atuais de impostos e outros recursos obtidos são suficientes para manter o volume e qualidade dos serviços prestados.

30 - Por seu lado, os contribuintes e outros fornecedores de recursos exigem informação para poderem avaliar se as entidades públicas:
a) Estão a atingir os objetivos estabelecidos tendo em conta os recursos obtidos durante o período de relato;
b) Estão a financiar as operações correntes com os recursos obtidos dos contribuintes, dos financiadores ou de outras fontes no período corrente; e
c) Vão precisar de mais ou menos recursos no futuro e quais as fontes de recursos mais prováveis.
31 - Os financiadores e os credores precisarão de informação para avaliarem a liquidez das entidades públicas e, consequentemente, se as quantias e datas de reembolso serão cumpridas conforme acordado. Os doadores precisarão de informação para avaliarem se as entidades públicas estão a usar os recursos de forma económica, eficiente e eficaz e conforme planeado. Todos eles precisarão de informação sobre as atividades previstas para futuras prestações de serviços e respetivas necessidades de recursos.
4 - Informação proporcionada pelo relato financeiro
4.1 - Posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa
32 - A informação sobre a posição financeira das entidades públicas permite aos utilizadores das demonstrações financeiras identificar os recursos e as utilizações desses recursos na data do relato para avaliarem, por exemplo:
a) O grau de cumprimento pela entidade pública das suas responsabilidades pela salvaguarda e gestão dos recursos;
b) Se existem recursos disponíveis para suportar as atividades futuras da entidade pública bem como as alterações das quantias e composição desses recursos ocorridas no período de relato e sua utilização; e
c) As quantias e as datas dos fluxos de caixa futuros necessários para prestar os serviços e pagar as responsabilidades existentes em relação aos recursos da entidade.
33 - A informação sobre o desempenho financeiro de uma entidade pública proporciona uma avaliação sobre, por exemplo, se obteve fundos de forma económica e os usou com eficiência e eficácia para atingir os objetivos do serviço. A informação sobre os custos do serviço e as quantias e fontes de recuperação dos custos durante o período de relato ajuda os utilizadores das demonstrações financeiras a determinarem se os custos operacionais foram cobertos, por exemplo, por impostos, taxas, contribuições e transferências ou se foram financiados por aumentos do nível de dívida da entidade pública.
34 - A informação sobre os fluxos de caixa da entidade pública contribui para a avaliação do seu desempenho financeiro e da sua liquidez e solvência. Indica, por exemplo, como a entidade pública usou e reembolsou financiamentos durante o período e se adquiriu ou alienou ativos fixos tangíveis. Também identifica os fundos recebidos, por exemplo, através de impostos, e transferências.
35 - A informação sobre a posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa é geralmente apresentada em demonstrações financeiras. Para ajudar os seus utilizadores a melhor entenderem, interpretarem e contextualizarem a informação apresentada pelas demonstrações financeiras, o relato financeiro também proporciona informação financeira e não financeira que complementa as demonstrações financeiras em matérias tais como:
a) Cumprimento dos orçamentos aprovados e outras determinações das autoridades competentes que regulam as suas atividades;
b) As atividades prosseguidas durante o período de relato; e
c) As expetativas relativas ao serviço e atividades futuras e as consequências a longo prazo das decisões tomadas e atividades exercidas durante o período de relato.
Esta informação pode ser prestada em notas explicativas às demonstrações financeiras (Anexo) ou em relatórios separados dessas demonstrações.
Informação orçamental e cumprimento da legislação
36 - Tipicamente, uma entidade pública prepara, aprova e torna público o orçamento anual. O orçamento aprovado proporciona aos interessados informação acerca do seu plano operacional para o período que se segue, as suas necessidades de financiamento e, muitas vezes, os objetivos e expetativas do serviço. É preparado para justificar a obtenção de recursos dos contribuintes e outros fornecedores de recursos e estabelece as competências para realizar despesas.
Os elementos estruturantes da informação orçamental são tratados em norma própria.
4.2 - Prestação do serviço
37 - O objetivo principal das entidades públicas é proporcionar serviços que os cidadãos necessitam. Consequentemente, o seu desempenho financeiro não é total ou adequadamente refletido num qualquer

indicador de resultados contabilísticos. Por isso, o seu resultado deve ser avaliado no contexto da prossecução dos objetivos do serviço.
38 - Em alguns casos, os indicadores quantitativos dos resultados e produtos das atividades prosseguidas durante o período de relato proporcionam informação acerca do alcance dos objetivos, por exemplo, informação sobre o custo, volume e frequência do serviço e a sua correlação com os recursos da entidade pública. Noutros casos, o alcance dos objetivos do serviço têm que ser comunicados através de uma explicação sobre a qualidade do serviço prestado ou o resultado de um programa.
39 - O relato da informação financeira, orçamental e não financeira acerca da prestação de serviços efetuados e outras realizações durante o período de relato proporcionará uma base para avaliação da eficiência e eficácia das operações da entidade. Relatar tal informação é importante para a responsabilização das entidades públicas e para justificar o uso de recursos dos contribuintes e doadores.
4.3 - Informação financeira e não financeira prospetiva
40 - Dada a longevidade das entidades públicas e dos seus programas, as consequências financeiras de muitas decisões tomadas no período de relato apenas se tornam evidentes muitos anos depois. Como as demonstrações financeiras apresentam informação histórica sobre a posição financeira em determinada data e o desempenho financeiro e os fluxos de caixa apresentam informação num determinado período de tempo, devem por isso ser avaliadas num contexto de longo prazo.
41 - As decisões tomadas pelo Governo ou pelas entidades públicas num determinado período sobre programas para prestar e financiar um serviço no futuro podem ter consequências significativas para:
a) Os cidadãos que dependerão desses serviços no futuro; e
b) As gerações atuais e futuras de contribuintes e outros fornecedores de recursos que pagarão impostos e taxas para financiarem os programas e serviços e os respetivos compromissos.
42 - A informação acerca dos objetivos, atividades e serviços previstos pelas entidades públicas, o seu provável impacto nas necessidades de recursos futuros e as prováveis fontes desses recursos, será necessária como elemento para qualquer avaliação da sua capacidade em cumprir o serviço e os compromissos financeiros futuros. A divulgação desta informação no relato financeiro ajuda a avaliar a sustentabilidade da prestação do serviço, aumenta a responsabilização da entidade pública em prestar contas e proporciona informação adicional útil para efeitos de tomada de decisões.
4.4 - Informação explicativa
43 - A informação relativa aos fatores mais importantes subjacentes ao desempenho do serviço das entidades públicas no período de relato e os pressupostos que suportam as expetativas sobre as suas atividades futuras, bem como os fatores que as influenciam, pode ser apresentada no relato financeiro através de notas às demonstrações financeiras ou em relatório separado. Tal informação permite aos utilizadores compreenderem melhor a informação financeira e não financeira e melhorar a utilidade das demonstrações financeiras para efeitos de responsabilização pela prestação de contas das entidades públicas e para tomada de decisões.
5 - Outras fontes de informação
44 - As demonstrações financeiras são fundamentais na prestação de contas das entidades públicas e na disponibilização de informação útil à tomada de decisões. Contudo, é improvável que estas demonstrações financeiras proporcionem toda a informação necessária à responsabilidade pela prestação de contas e à tomada de decisões. Por exemplo, o Governo nos seus diversos níveis pode emitir relatórios sobre a necessidade e a sustentabilidade dos serviços existentes que podem influenciar os orçamentos e os serviços prestados no futuro. Consequentemente, os destinatários de serviços e fornecedores de recursos podem também precisar de considerar informações de outras fontes, incluindo relatórios sobre a atual e a previsível situação económica, previsões orçamentais e informações sobre iniciativas políticas governamentais, que não são relatadas nas demonstrações financeiras.
Características qualitativas
45 - As características qualitativas da informação incluída no relato financeiro são os atributos que fazem com que essa informação seja útil para os utilizadores das demonstrações financeiras e atinja os objetivos do relato financeiro.
46 - As características qualitativas principais são a relevância, a fiabilidade, a compreensibilidade, a oportunidade, a comparabilidade e a verificabilidade. Estas características qualitativas aplicam-se a toda a informação financeira e não financeira relatada incluindo a informação financeira histórica e prospetiva e as notas explicativas.

47 - Existem porém constrangimentos na informação incluída no relato financeiro como a materialidade, a relação custo-benefício e o equilíbrio entre as características qualitativas abordadas mais adiante.
48 - Cada característica qualitativa deve ser considerada na preparação das demonstrações financeiras. Se na prática isso não for possível, deverá haver um equilíbrio entre elas.
1 - Relevância
49 - A informação financeira e não financeira é relevante se for capaz de fazer a diferença no alcance dos objetivos do relato financeiro, isto é, quando tiver valor confirmativo, valor preditivo ou ambos.
50 - A informação financeira e não financeira tem valor confirmativo se confirma ou altera expetativas correntes ou passadas. Por exemplo, a informação será relevante para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e para tomada de decisões se confirmar expetativas acerca, por exemplo, do grau de cumprimento pelos dirigentes das suas responsabilidades pelo uso eficiente e eficaz dos recursos, pelos objetivos da prestação do serviço e pelos requisitos orçamentais e legais aplicáveis.
51 - O relato financeiro pode apresentar informação sobre objetivos, atividades e custos futuros, bem como as quantias e fontes de recursos que se prevê alocar a atividades futuras. Essa informação orientada para o futuro tem valor preditivo e será relevante para efeitos de responsabilidade pela prestação de contas e tomada de decisões. A informação sobre acontecimentos económicos que existiram ou estão a ocorrer também tem valor preditivo para ajudar a construir expetativas sobre o futuro.
52 - As funções confirmativa e preditiva da informação estão interrelacionadas. Por exemplo, a informação acerca do nível e estrutura corrente dos recursos e da sua utilização, ajuda os utilizadores das demonstrações financeiras a confirmar o desfecho das estratégias dos dirigentes quanto ao uso dos recursos durante o período e a prever a capacidade da entidade pública para responder às alterações de circunstâncias e antecipar as necessidades futuras de serviço. A mesma informação ajuda a confirmar ou corrigir expetativas ou previsões passadas dos utilizadores das demonstrações financeiras sobre a capacidade da entidade pública para responder a tais alterações de circunstâncias.
2 - Fiabilidade
53 - Para ser útil, a informação financeira deve ser uma representação fiel dos fenómenos económicos e outros que pretende representar. Consegue-se uma representação fiel quando a descrição dos fenómenos é completa, neutra e isenta de erros materiais. A informação que representa com fiabilidade os fenómenos económicos descreve a substância da transação, acontecimento, atividade ou circunstância subjacente, a qual não coincide necessariamente com a sua forma legal.
54 - Uma omissão de informação pode fazer com que a representação de um fenómeno económico ou outro possa ser falsa ou distorcida e, portanto, sem utilidade para os utilizadores das demonstrações financeiras. Por exemplo, uma descrição completa do ativo fixo tangível incluirá uma representação numérica da quantia agregada desse ativo em conjunto com outra informação quantitativa, descritiva e explicativa necessária para representar fielmente essa classe de ativos. Nalguns casos, a fiabilidade pode incluir a divulgação de informação sobre as principais categorias de ativos fixos tangíveis, os fatores que influenciaram a sua utilização no passado ou possam influenciar no futuro, e a base e o processo de determinar a quantia representada. De forma semelhante, a informação financeira e não financeira prospetiva e a informação sobre o alcance dos objetivos do serviço e seus resultados devem ser apresentadas com os pressupostos principais que lhes serviram de base e quaisquer explicações necessárias para assegurar que a descrição é completa e útil.
55 - A neutralidade no relato financeiro é a ausência de influências. Tal significa que a seleção e apresentação de informação financeira e não financeira não é feita com a intenção de atingir um resultado pré-determinado, por exemplo, influenciar de uma determinada forma a avaliação dos utilizadores das demonstrações financeiras sobre uma decisão ou julgamento a fazer ou induzir determinado comportamento.
56 - Os fenómenos económicos e outros representados nas demonstrações financeiras ocorrem geralmente sob condições de incerteza. A informação apresentada nessas demonstrações financeiras inclui muitas vezes estimativas que incorporam julgamentos. Para que tais fenómenos possam ser representados com fiabilidade, as estimativas devem basear-se em dados apropriados os quais devem refletir a melhor informação disponível usando a máxima cautela. Por vezes, pode ser necessário divulgar o grau de incerteza na informação financeira e não financeira para relatar com fiabilidade os acontecimentos económicos.
57 - Considera-se que a informação financeira está isenta de erros materiais quando não existirem erros ou omissões que, individual ou agregadamente, sejam materiais na descrição dos fenómenos e o processo para

produzir a informação relatada tenha sido aplicado como prescrito. Nalguns casos, pode ser possível determinar com exatidão a informação nas demonstrações financeiras, por exemplo, a quantia monetária transferida para uma entidade pública, o volume de serviços efetuados ou o custo de aquisição de um ativo fixo tangível. Contudo, noutros casos pode não ser possível. Por exemplo, a correção de uma estimativa de uma quantia ou custo de um item ou a eficácia de um serviço prestado pode não ser determinável de forma exata. Nestes casos, a estimativa estará isenta de erros materiais se a quantia estiver claramente descrita como estimativa, a natureza e as limitações do processo de estimação estiverem explicados e não tiverem sido identificados erros na seleção e aplicação de um processo apropriado para desenvolver a estimativa.

3 - Compreensibilidade

58 - A compreensibilidade é a qualidade da informação que permite aos utilizadores das demonstrações financeiras compreenderem o seu significado. Por exemplo, as explicações acerca da informação financeira e não financeira e os comentários sobre o serviço efetuado durante o período de relato, bem com as expetativas sobre períodos futuros, devem ser escritos numa linguagem corrente e apresentados de uma forma que seja prontamente percetível pelos utilizadores das demonstrações financeiras. A compreensibilidade é melhorada quando a informação é classificada, caracterizada e apresentada de forma clara e concisa.

59 - Pressupõe-se que os utilizadores do relato financeiro têm um conhecimento razoável das atividades da entidade pública e do ambiente em que ela opera para analisarem a informação com razoável diligência. Alguns fenómenos económicos e outros são particularmente complexos e difíceis de representar nas demonstrações financeiras e devem ser feitos todos os esforços para que tais fenómenos sejam incluídos de forma que sejam entendidos pelo maior número de utilizadores. Porém, tais fenómenos não devem ser excluídos das demonstrações financeiras apenas com a justificação de que são demasiado complexos ou difíceis para alguns utilizadores os entenderem.

4 - Oportunidade

60 - A oportunidade significa ter a informação disponível para os utilizadores das demonstrações financeiras antes de deixar de ser útil para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e tomada de decisões. Ter informação disponível mais cedo pode melhorar a sua utilidade como elemento de avaliação e a sua capacidade de informar e influenciar decisões que precisam de ser tomadas.

61 - Parte da informação pode continuar a ser útil muito depois do período ou data de relato. Por exemplo, para efeitos de tomada de decisões, os utilizadores das demonstrações financeiras podem precisar de avaliar tendências do desempenho financeiro e dos serviços da entidade pública e o seu cumprimento dos orçamentos durante um conjunto de períodos. Adicionalmente, o resultado e os efeitos de alguns serviços e programas podem ser apenas determinados em períodos futuros, por exemplo, com respeito a programas preparados para melhorar o bem-estar económico dos cidadãos, reduzir a incidência de uma doença em particular ou aumentar o nível de literacia de alguns grupos etários.

5 - Comparabilidade

62 - A comparabilidade é a qualidade da informação que permite que os utilizadores das demonstrações financeiras identifiquem semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenómenos. A comparabilidade não é uma qualidade de um item individual de informação mas antes a qualidade da relação entre dois ou mais itens de informação.

63 - A comparabilidade é diferente da consistência. A consistência refere-se ao uso das mesmas políticas e princípios contabilísticos e bases de preparação quer de período para período dentro da mesma entidade pública, quer no mesmo período entre diversas entidades públicas. A comparabilidade é uma meta e a consistência ajuda a atingir essa meta.

64 - A comparabilidade também é diferente da uniformidade. Para a informação ser comparável, o que é igual deve parecer igual e o que é diferente deve parecer diferente. A comparabilidade da informação no relato financeiro não é melhorada fazendo com que coisas diferentes pareçam iguais ou com que coisas iguais pareçam diferentes.

65 - A informação acerca da posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa de uma entidade pública, bem como do cumprimento dos orçamentos aprovados e das leis e regulamentos sobre a obtenção e utilização dos recursos e das atividades prosseguidas, é necessária para a tomada de decisões. A utilidade dessa informação é melhorada se for comparada com, por exemplo:

a) Informação financeira e não financeira prospetiva previamente apresentada para esse período ou data de relato;

b) Informação similar sobre a mesma entidade pública para outro período ou data de relato; e
c) Informação similar sobre o mesmo período ou data de relato, para outras entidades públicas.

6 - Verificabilidade

66 - A verificabilidade é a qualidade da informação que ajuda a assegurar aos utilizadores que a informação incluída no relato financeiro representa os fenómenos económicos e outros que pretende representar. Esta característica implica que observadores independentes e conhecedores podem chegar a um consenso, embora nem sempre estejam de acordo, que:

a) A informação representa os fenómenos económicos e outros que pretende representar sem erros materiais ou influências; ou
b) Foi aplicado um método de reconhecimento, mensuração ou apresentação sem erros materiais ou influências.

67 - A verificação pode ser direta ou indireta. Pela verificação direta, uma quantia ou outra representação é verificável por si mesma, por exemplo, fazendo uma contagem de caixa, observando os títulos cotados e as suas cotações, ou confirmando que os fatores identificados como influenciadores do desempenho de um serviço passado estavam presentes e operaram com o efeito identificado. Pela verificação indireta, uma quantia ou outra representação é verificável analisando os dados de base e recalculando os resultados usando a mesma metodologia. Um exemplo é a verificação da quantia escriturada de inventários analisando os dados de base (quantidades e preços) e recalculando a existência final usando o mesmo pressuposto do fluxo do custo (custo médio ponderado ou outro).

68 - A qualidade da verificabilidade não é absoluta, dado que alguma informação pode ser mais verificável que outra. Quanto mais verificável for a informação mais fiável será.

69 - O relato financeiro da entidade pública pode incluir informação financeira e outra informação quantitativa e explicações acerca de:

a) Influências significativas no seu desempenho durante o período;
b) Os resultados ou efeitos futuros esperados dos programas de serviços realizados no período; e
c) Informação financeira e não financeira prospetiva.

Pode não ser possível verificar a correção de toda a informação quantitativa representada e das explicações sobre tal informação antes de um período futuro.

70 - Para ajudar os utilizadores das demonstrações financeiras a assegurarem-se de que a informação quantitativa financeira e não financeira prospetiva e as explicações incluídas no relato financeiro representam fenómenos económicos e outros, os pressupostos subjacentes à informação divulgada, as metodologias adotadas na compilação dessa informação, e os fatores e circunstâncias que suportam quaisquer opiniões ou divulgações feitas devem ser transparentes. Tal permite que os utilizadores das demonstrações financeiras formem os seus julgamentos acerca da apropriação desses pressupostos e dos métodos de compilação, mensuração, representação e interpretação da informação.

7 - Constrangimentos na informação incluída no relato financeiro

7.1 - Materialidade

71 - A informação é material se a sua omissão ou incorreção puder influenciar as decisões que os utilizadores das demonstrações financeiras tomam com base no relato financeiro da entidade pública no período de relato. A materialidade depende tanto da natureza como da quantia do item avaliado nas circunstâncias particulares de cada entidade pública. O relato financeiro compreende informação qualitativa e quantitativa acerca do alcance do serviço durante o período de relato e expetativas sobre o serviço e resultados financeiros futuros. Consequentemente, não é possível especificar um limite quantitativo uniforme a partir do qual um determinado tipo de informação se torna material.

72 - As avaliações da materialidade devem ser feitas no contexto do ambiente legal, institucional e operacional no qual a entidade pública desenvolve a sua atividade e, em relação à informação financeira e não financeira prospetiva, com base no conhecimento e expetativas que os preparadores têm sobre o futuro. As divulgações de informação sobre o cumprimento ou não da legislação ou regulação podem ser materiais dada a sua natureza, independentemente da magnitude das quantias envolvidas. Quando se determina se um item é ou não material nestas circunstâncias, devem ser considerados fatores tais como a natureza, sensibilidade e consequências de transações e acontecimentos passados ou futuros, as partes envolvidas nessas transações e as circunstâncias que lhes deram lugar.

7.2 - Custo-benefício

73 - O relato financeiro implica custos e os respetivos benefícios devem justificar os custos de a obter. A avaliação sobre se os benefícios da prestação de informação justificam os custos de a obter é uma questão de

julgamento porque nem sempre é possível justificar e ou quantificar todos os custos e todos os benefícios da informação.
74 - Os custos de prestar informação incluem os custos de recolher e processar a informação, os custos de a verificar, os custos de apresentar os pressupostos e metodologias que a suportam e os custos de a disseminar. Os utilizadores das demonstrações financeiras também suportam custos para a analisar e interpretar e se houver omissão de informação útil também haverá custos para obter a informação de outras fontes, para além dos custos que resultam de se tomarem decisões com base em informação incompleta.
75 - Os utilizadores das demonstrações financeiras obtém a maior parte dos benefícios da informação contida no relato financeiro. Contudo, os dirigentes podem usar esta informação para a sua tomada de decisões. A divulgação da informação nos relatórios financeiros melhora e reforça a perceção da transparência do relato financeiro da entidade pública e contribui para uma melhor avaliação da dívida do setor público. Por isso, essas entidades podem também beneficiar de várias maneiras da informação prestada nos referidos relatórios.
76 - A avaliação do custo-benefício envolve a apreciação sobre se os benefícios do relato financeiro justificam os custos suportados para prestar e usar a informação. Quando se faz esta avaliação, é necessário considerar se uma ou mais das características qualitativas devem ser sacrificadas em algum grau para reduzir o custo.
7.3 - Equilíbrio entre as características qualitativas
77 - As características qualitativas operam em conjunto para contribuir para a utilidade da informação. Por exemplo, nem uma descrição que representa fielmente um fenómeno irrelevante, nem uma descrição que não representa fielmente um fenómeno relevante, resulta em informação útil. De forma semelhante, para ser relevante, a informação precisa de ser oportuna e compreensível.
78 - Em alguns casos, será necessário um equilíbrio entre as características qualitativas para atingir os objetivos do relato financeiro. A importância relativa das características qualitativas em cada situação é uma questão de julgamento profissional. A finalidade é que se encontre um equilíbrio apropriado entre as características para que se atinjam os objetivos do relato financeiro.
Entidade de relato
79 - A entidade pública pode ser o Governo ou qualquer organização, programa ou área de atividade identificável do setor público que prepare relatórios financeiros de finalidade geral.
80 - Uma entidade pública pode compreender duas ou mais entidades separadas que preparam demonstrações financeiras de forma individual - tal entidade é referida como um grupo público.
81 - As principais características de uma entidade de relato são:
a) É uma entidade que recebe recursos dos cidadãos, ou em nome deles, e ou utiliza recursos para realizar atividades para o seu benefício; e
b) Existem utilizadores do serviço ou fornecedores de recursos que dependem dos relatórios financeiros da entidade como informação para efeitos de responsabilização pela prestação de contas ou de tomada de decisões.
82 - Os relatórios financeiros são preparados para fornecer informações úteis para fins de responsabilização pela prestação de contas e tomada de decisões pelos diferentes utilizadores. Consequentemente, a característica-chave de uma entidade que relata, incluindo um grupo público, é a existência de utilizadores de serviços ou fornecedores de recursos que são dependentes destes relatórios.
83 - Os relatórios financeiros abrangem as demonstrações financeiras e informações que as melhorem e complementem. As demonstrações financeiras apresentam informações sobre os recursos e as obrigações da entidade ou grupo que relata na data do balanço, bem como as alterações a esses recursos e obrigações e os fluxos de caixa durante o período de relato. Portanto, na elaboração das demonstrações financeiras, uma entidade pública relata como obteve recursos e como os utilizou para realizar atividades em benefício dos cidadãos.
84 - Os fatores que revelam a existência de utilizadores de informação financeira de uma entidade pública ou de um grupo público relacionam-se com o facto de uma entidade ter a responsabilidade ou capacidade de obter ou mobilizar recursos, adquirir ou gerir o património público, contrair obrigações, ou realizar atividades com objetivos de prestação de serviços. Quanto mais recursos uma entidade pública obtém ou administra, quanto maiores forem os passivos que assume e quanto maior for o impacto económico ou social das suas atividades, mais provável é que os que fornecem recursos ou dependem dos serviços prestados pela entidade pública necessitem da informação financeira para fins de tomada de decisões e de prestação de contas. Na

ausência destes fatores, ou quando não são significativos, é improvável que existam utilizadores da informação financeira destas entidades públicas.
85 - O Governo e outras entidades públicas têm personalidade jurídica. No entanto, há entidades públicas, programas e atividades que não têm uma personalidade jurídica mas também podem obter recursos, adquirir ou gerir património público, contrair obrigações e realizar atividades para alcançar os objetivos de prestação de serviços com vista ao cumprimento de políticas governamentais. Os destinatários dos serviços prestados e os fornecedores de recursos podem necessitar dos relatórios financeiros dessas organizações para efeitos de prestação de contas e tomada de decisões. Consequentemente, uma entidade pública que relata pode ter personalidade jurídica própria ou não.
Elementos das demonstrações financeiras
86 - As demonstrações financeiras retratam os efeitos financeiros das transações e outros acontecimentos agrupando-os em grandes agregados conforme as suas características económicas. Estes grandes agregados são designadas como os elementos das demonstrações financeiras.
87 - Os elementos das demonstrações financeiras são os seguintes:
a) Ativos;
b) Passivos;
c) Rendimentos;
d) Gastos;
e) Contribuições para o património líquido; e,
f) Distribuições do património líquido.
Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição financeira no balanço são os ativos, os passivos, as contribuições para o património líquido e as distribuições do património líquido. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração dos resultados são os rendimentos e os gastos.
O património líquido de uma entidade pública corresponde ao valor agregado dos seus ativos, deduzidos dos passivos, com referência à data do relato financeiro.
1 - Ativos
1.1 - Definição
88 - Um ativo é um recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado.
89 - Um recurso é um item que contém em si a capacidade de proporcionar um influxo de potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros. Esse recurso tem, necessariamente, que ser controlado pela entidade pública, podendo, ou não, assumir substância física. Por outro lado, os benefícios podem ser originados pelo recurso em si próprio, ou pelo direito a dispor desse recurso.
90 - O potencial de serviço consiste na capacidade de um ativo ser utilizado na prossecução dos objetivos da entidade pública, sem que, necessariamente, tenham que ser gerados influxos de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade.
91 - Os ativos do setor público que incorporam potencial de serviço podem incluir ativos com fins recreativos, culturais, históricos, comunitários e outros, que são detidos por uma entidade pública com a finalidade de fornecer bens ou prestar serviços a terceiros. Tais bens ou serviços podem ser de consumo coletivo ou individual. Vários destes serviços podem ser prestados em setores de atividade em que não existe mercado competitivo ou o mesmo é limitado. A utilização destes ativos poderá estar restrita ao setor público, dado que muitos deles incorporam um potencial de serviço muito especializado.
92 - Os benefícios económicos futuros assumem a forma de influxos de caixa ou equivalentes de caixa, ou redução de exfluxos de caixa ou equivalentes de caixa, em resultado designadamente da:
a) Utilização de um ativo para produzir bens destinados à venda, ou prestar serviços remunerados; ou
b) Troca direta de um ativo por caixa ou equivalentes de caixa, ou por outros recursos.
1.2 - Controlo pela Entidade Pública
93 - Para reconhecer um ativo, uma entidade pública tem que dispor do controlo sobre o recurso, o qual implica:
a) A capacidade para utilizar o potencial de serviço ou os benefícios económicos provenientes do recurso em causa; ou,
b) A capacidade da entidade pública em determinar a natureza e forma de utilização que outras entidades fazem dos benefícios originados pelo recurso.
94 - O controlo sobre um recurso pode decorrer de diversos meios, pelo que, ao analisar se existe ou não controlo sobre o recurso, a entidade pública deverá considerar os seguintes indicadores:

a) Propriedade legal;
b) Acesso ao recurso, ou a capacidade de restringir o acesso de outras entidades ao mesmo;
c) Existência de meios capazes de assegurar que os recursos são utilizados para atingir os objetivos propostos; e
d) A existência de um direito (legal ou outro) ao potencial de serviço ou aos benefícios económicos futuros incorporados no recurso.

Embora estes indicadores não permitam concluir de forma inequívoca sobre a existência de controlo, a sua análise isolada pode contribuir para tal conclusão. Por exemplo, se uma entidade pública não possui a capacidade de evitar o acesso de terceiras entidades a determinado recurso, tal entidade pública poderá não dispor desse ativo.

1.3 - Evento passado

95 - A definição de um ativo exige que o mesmo seja resultante de um evento passado, seja ele uma transação ou outro tipo de evento. Uma entidade pública pode obter um ativo através de compra, troca ou produção própria. Para estes casos, a identificação do evento passado é linear. Os ativos podem também ter origem em transações sem troca, incluindo as que resultem do exercício de poderes soberanos. O poder tributário ou de emissão de licenças, bem como de garantir, limitar, ou negar o acesso a recursos naturais ou minerais, são exemplos de direitos e poderes que entidades não pertencentes ao setor público normalmente não têm. Assim, torna-se essencial determinar em que momento temporal esses direitos e poderes dão lugar à existência de um ativo. Assumindo o exemplo dos impostos, podem-se identificar os seguintes momentos:

a) A capacidade do Estado em tributar;
b) O estabelecimento do direito a tributar determinados eventos;
c) A capacidade de exercer o poder, por forma a criar um direito do Estado a cobrar o imposto; e,
d) A ocorrência do evento que origina, no contribuinte, a obrigação de pagar o imposto.

Assim, o ativo apenas surge quando o poder é exercido e existe o direito de receber os recursos o que, no caso em apreço, se concretiza com a ocorrência do evento referido em (d).

2 - Passivos

2.1 - Definição

96 - Um passivo é uma obrigação presente originada num evento passado que gera uma saída de recursos.

2.2 - Obrigação presente

97 - Uma obrigação presente é uma obrigação vinculativa, de caráter legal ou outro, relativamente à qual a entidade pública tem pouca ou nenhuma probabilidade de evitar a saída de recursos.

2.3 - Saída de recursos da entidade

98 - Um passivo deve envolver uma saída de recursos da entidade para ser liquidado. Uma obrigação que pode ser satisfeita sem saída de recursos não é um passivo.

2.4 - Evento passado

99 - A complexidade dos programas e atividades do setor público leva a que, particularmente no que se refere a obrigações cujo caráter vinculativo não decorra de uma obrigação legal, possa tornar-se mais complexa a definição do momento em que a obrigação surge, ou seja, do reconhecimento do passivo. Quando um acordo assume uma forma legal (como, por exemplo, um contrato), essa identificação é mais simples. Quando tal não ocorre, a identificação do evento passado implica a determinação do momento em que a entidade pública tem pouca ou nenhuma probabilidade de evitar a saída de recursos.

2.5 - Obrigações vinculativas legais ou não

100 - As obrigações vinculativas podem ser de caráter legal ou não e terem origem em transações com ou sem contraprestação. Para reconhecimento de um passivo, a obrigação é sempre para com um terceiro, nunca para com a própria entidade pública, mesmo que esta tenha assumido um compromisso firme e público em manter um determinado comportamento. A identificação do terceiro com quem se assumiu a obrigação é um indicador da existência de uma obrigação que origina o reconhecimento de um passivo. No entanto, não é essencial conhecer a exata identidade do terceiro antes da data da liquidação, para que exista efetivamente uma obrigação presente e seja reconhecido um passivo.

101 - Uma obrigação legal encontra-se geralmente definida na legislação em vigor, independentemente da forma que esta assuma. Quando assim é, não podem existir dúvidas de que a entidade pública não tem alternativa realista de evitar a obrigação e que por isso existe um passivo.

102 - Os passivos podem, também, ter origem em outras obrigações vinculativas. Estas diferem das obrigações de caráter legal, na medida em que a parte para com quem existe a obrigação, não pode socorrer-se da legislação para obrigar à sua liquidação. Uma obrigação vinculativa assume os seguintes atributos:

a) A entidade pública deu sinais claros de aceitar certas responsabilidades, seja mediante a criação de padrões de conduta no passado, políticas internas devidamente divulgadas ou pronunciamentos específicos nesse sentido;
b) Em resultado dos comportamentos referidos em (a), a entidade pública criou expetativas válidas em terceiros, que cumprirá os compromissos assumidos; e,
c) A entidade pública tem reduzida ou nenhuma alternativa realista de evitar a liquidação da obrigação decorrente dos compromissos assumidos.

3 - Rendimentos e Gastos

3.1 - Definições

103 - Rendimentos são aumentos no património líquido, que não sejam os resultantes de contribuições para o património líquido.

104 - Gastos são diminuições no património líquido, que não sejam as resultantes de distribuições do património líquido.

4 - Aumentos e diminuições no Património Líquido

105 - Os rendimentos e os gastos podem ter origem em transações com contraprestação, ou sem contraprestação, ou em outros eventos, como sejam, alterações de preços, oscilações (não realizadas), positivas ou negativas, nos valores de ativos e ou passivos, a realização de ativos através da sua depreciação ou amortização e a erosão do potencial de serviço ou dos benefícios económicos futuros através da ocorrência de situações de imparidade. Os rendimentos e os gastos podem surgir de transações individuais ou grupos de transações.

4.1 - Resultados do período

106 - Os resultados do período são a diferença entre rendimentos e gastos relatados na demonstração dos resultados.

4.2 - Contribuições para o património líquido e distribuições do património líquido

107 - As contribuições para o património líquido de uma entidade pública são influxos de recursos, efetuados por entidades externas na sua condição de proprietários, que estabelecem ou reforçam o seu interesse no património líquido dessa entidade pública.

108 - As distribuições do património líquido de uma entidade pública são exfluxos de recursos, entregues a entidades externas na sua condição de proprietários, que extinguem ou reduzem o seu interesse no património líquido dessa entidade pública.

109 - É essencial distinguir os rendimentos e gastos dos influxos de recursos dos proprietários e exfluxos de recursos para os proprietários. Para além das entradas de recursos e saídas de dividendos que possam ocorrer, é relativamente comum que sejam transferidos ativos e passivos entre diferentes entidades públicas. Quando tais transferências satisfazem a definição de contribuições para o património líquido e distribuições do património líquido, serão contabilizadas como tal.

110 - A figura do proprietário do património líquido pode surgir sempre que uma entidade pública contribui com recursos para que uma outra entidade inicie a sua atividade. No setor público, as contribuições para o património líquido e as distribuições do património líquido, estão muitas vezes relacionadas com reestruturações orgânicas das administrações públicas, assumindo a forma de transferências de ativos e passivos, ao invés de transações envolvendo caixa e equivalentes de caixa. A detenção de património líquido pode assumir diferentes formas, que não a de um instrumento de capital próprio.

111 - As contribuições para o património líquido criam ou reforçam, para o proprietário, um direito a ser remunerado pelo seu investimento, podendo assumir a forma de uma entrada inicial de recursos para criação de uma entidade pública, o reforço subsequente de recursos, incluindo os casos de reestruturação da entidade pública. As distribuições de património líquido podem decorrer de remuneração do investimento, reembolso (devolução) do investimento ou a devolução total ou parcial do património líquido, nos casos de dissolução ou reestruturação da entidade pública.

Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras

1 - Critérios de reconhecimento e relação com as divulgações

112 - O reconhecimento é o processo de incorporar, numa demonstração financeira adequada, um determinado item que cumpre a definição prevista de elemento e que pode ser mensurado com fiabilidade, em conformidade com os critérios previstos na presente Estrutura Concetual.

113 - Os critérios de reconhecimento são:
a) O item satisfaz a definição de um elemento; e

b) O item pode ser mensurado de uma forma que assegure as características qualitativas e tome em consideração os constrangimentos à informação financeira.

114 - Os itens que satisfazem os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos nas demonstrações financeiras e o seu não reconhecimento não deve ser substituído por divulgações das políticas contabilísticas adotadas nem por notas ou outra informação explicativa. No entanto, as divulgações podem revelar-se um auxiliar importante para os utilizadores das demonstrações financeiras, nomeadamente quando se está em presença de itens que não possuem todas as características essenciais de um elemento. As divulgações podem, também, ser relevantes para a prestação de informação sobre itens que cumprem integralmente a definição de um elemento, mas que não são passíveis de ser mensurados com fiabilidade.

2 - Definição de um elemento

115 - Para reconhecer um elemento, o item deve estar de acordo com a definição dos elementos constante na secção «Elementos das Demonstrações Financeiras». A incerteza acerca da existência de um elemento é tratada considerando toda a evidência disponível para permitir um julgamento imparcial sobre se tal item satisfaz todas as características essenciais da definição de elemento à luz dos factos e circunstâncias conhecidas à data de relato.

116 - Se for considerado que um determinado elemento existe, na sua mensuração devem ser tomadas em consideração eventuais incertezas sobre a quantia do potencial de serviço ou a capacidade de geração de benefícios económicos. Os preparadores das demonstrações financeiras devem rever e considerar toda a evidência disponível, formulando um julgamento sobre se existe, ou não, suficiente evidência para o reconhecimento do elemento, se subsequentemente deverá continuar a ser reconhecido ou se ocorreram alterações que devam ser refletidas.

3 - Incerteza sobre a mensuração

117 - O reconhecimento de um item nas demonstrações financeiras implica a atribuição, ao mesmo, de uma quantia monetária. Este processo tem implícita a seleção de uma base de mensuração apropriada e a avaliação sobre se essa mensuração é suficientemente relevante e fiável, para que o item seja reconhecido como um elemento nas demonstrações financeiras. A seleção da base de mensuração apropriada é abordada na secção «Mensuração dos Elementos das Demonstrações Financeiras» desta Estrutura Concetual.

118 - A incerteza na mensuração de elementos presentes nas demonstrações financeiras é uma situação vulgar. A utilização de estimativas é uma parte essencial da contabilidade

4 - Desreconhecimento

119 - O desreconhecimento consiste no processo de avaliação sobre a ocorrência de alterações que no momento atual justifiquem a remoção de um item das demonstrações financeiras. A avaliação da incerteza, no processo de desreconhecimento, não difere, na essência, da que é efetuada no processo de reconhecimento inicial.

Mensuração dos elementos das demonstrações financeiras

120 - A mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias através das quais os elementos das demonstrações financeiras são reconhecidos e mostrados nas mesmas. Este processo envolve a seleção de bases específicas de mensuração.

121 - A seleção da base de mensuração para ativos e passivos contribui para alcançar os objetivos de relato financeiro das entidades públicas, proporcionando informação que permite aos utilizadores avaliarem:

a) O custo dos serviços fornecidos nos períodos corrente e anterior;

b) A capacidade operacional - capacidade da entidade fornecer os serviços nos períodos futuros através da utilização de recursos físicos e outros recursos; e

c) A capacidade financeira - a capacidade da entidade de financiar as suas atividades.

122 - Uma vez que as definições dos elementos das demonstrações financeiras se encontram interligadas, as quantias pelas quais os ativos e os passivos são mensurados afetam diretamente as quantias de rendimentos e gastos, bem como dos demais elementos reconhecidos. Assim, a seleção de uma base de mensuração é relevante não apenas para o balanço mas também para as restantes demonstrações financeiras.

1 - Bases de mensuração

123 - Não é possível selecionar uma única base de mensuração para as demonstrações financeiras, que permita maximizar a extensão em que a informação nelas contidas satisfaça os objetivos das demonstrações financeiras e permita balancear adequadamente as características qualitativas das mesmas. Assim, a presente Estrutura Concetual visa identificar os fatores que são relevantes para a seleção de uma base de mensuração para cada ativo e passivo de forma a ir ao encontro dos objetivos da mensuração.

124 - As possíveis mensurações para ativos e passivos consideradas na presente Estrutura Concetual, baseiam-se no custo histórico ou no valor corrente.

2 - Valores de entrada e valores de saída

125 - As bases de mensuração podem utilizar valores de entrada ou valores de saída.

126 - Para os ativos, os valores de entrada refletem essencialmente o custo de aquisição, enquanto os valores de saída estão associados geralmente ao custo da venda.

127 - Para os passivos, os valores de entrada refletem geralmente o valor da transação pela qual a obrigação foi contraída, ou a quantia que a entidade pública estaria disposta a aceitar para assumir um passivo. Os valores de saída referem-se à quantia necessária para o cumprimento de uma obrigação, ou à quantia necessária para que a entidade pública se liberte da obrigação.

3 - Mensurações observáveis e não observáveis

128 - Algumas mensurações podem ser classificadas como observáveis em mercados ativos, abertos e organizados. Estas mensurações são mais facilmente compreendidas e verificadas do que as mensurações não observáveis. Também representam de forma mais fidedigna o fenómeno que está a ser mensurado.

4 - Bases de mensuração de ativos

4.1 - Custo histórico

129 - O custo histórico de um ativo é o valor de aquisição, produção ou de desenvolvimento desse ativo, que corresponde à quantia necessária de caixa ou equivalentes de caixa no momento da sua aquisição, produção ou desenvolvimento.

130 - O custo histórico é um valor de entrada específico à entidade. Os ativos registados pelo custo histórico são reconhecidos inicialmente pelo custo suportado no âmbito da sua aquisição, produção, ou desenvolvimento acrescido de custos inerentes à transação em causa.

131 - A principal característica do custo histórico refere-se ao facto de, após o reconhecimento inicial, a mensuração de um ativo não sofrer alterações em função das alterações dos preços.

132 - Para alguns ativos, após o reconhecimento inicial o custo é reconhecido como um gasto nos períodos de relato financeiro subsequentes, na forma de depreciação ou amortização, à medida que o potencial de serviço ou de benefícios económicos provenientes desses ativos são consumidos, durante a vida útil dos mesmos.

133 - A quantia escriturada de um ativo mensurado na base do custo histórico pode ser reduzida também em função da ocorrência de imparidade. A imparidade refere-se à extensão em que o potencial de serviço ou os benefícios económicos inerentes a um ativo tenha sido afetado por um decréscimo motivado por alterações nas condições económicas presentes, e não pelo seu consumo.

134 - Em certas ocasiões, a aplicação do custo histórico implica imputações, nomeadamente em situações em que diversos ativos são adquiridos numa única transação, ou no caso de ativos construídos pela entidade, a incorporação, no seu custo, dos gastos internos suportados no processo.

4.1.1 - Custos dos serviços

135 - Quando o custo histórico é a base de mensuração adotada por uma entidade pública que presta serviços, o custo dos serviços prestados reflete a quantia dos recursos despendidos na aquisição dos ativos consumidos na prestação dos serviços.

4.1.2 - Capacidade operacional

136 - Se um ativo for adquirido numa transação com contraprestação, o custo histórico proporciona informação sobre os recursos disponíveis para prestar serviços em períodos futuros. No momento em que o ativo é comprado, produzido ou desenvolvido, pode ser assumido que o valor para a entidade do potencial de serviço desse ativo é pelo menos idêntico ao custo de aquisição. As depreciações ou amortizações refletem o potencial de serviço desse ativo que já foi consumido. A informação ao custo histórico mostra que os recursos disponíveis para serviços futuros são pelo menos idênticos à quantia escriturada. Em contrapartida, se um ativo for adquirido numa transação sem contraprestação, o preço da transação não proporcionará informação sobre a sua capacidade operacional.

4.1.3 - Capacidade financeira

137 - O custo histórico proporciona informação sobre a quantia dos ativos que pode ser usado como garantia. A avaliação da capacidade financeira também exige informação sobre a quantia por que pode ser vendido o ativo. O custo histórico não dá esta informação se diferir significativamente dos valores correntes de saída.

4.2 - Valor corrente

138 - A mensuração a valor corrente reflete o ambiente económico prevalecente na data de relato.

139 - O valor corrente dos ativos pode ser proporcionado através da adoção de quatro bases de mensuração distintas:

a) Valor de mercado;
b) Custo de reposição;
c) Valor realizável (ou de liquidação); e,
d) Valor de uso.

140 - A tabela seguinte sumariza estas quatro bases de mensuração, em termos da utilização de valores de entrada e saída, se os valores são, ou não observáveis num mercado ativo, aberto e organizado, bem como se esses valores são específicos à entidade pública ou não:

(ver documento original)

141 - O valor de mercado é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado entre duas partes conhecedoras e dispostas a negociar, numa transação entre partes independentes.

142 - Na data de aquisição, o valor de mercado e o custo histórico são equivalentes, desde que se ignorem os custos de transação.

143 - O valor de mercado é particularmente apropriado quando o ativo é detido para ser vendido e quando a diferença entre o valor de entrada e o valor de saída não é significativa.

144 - Para que a informação proporcionada pelo mercado constitua uma base sólida de mensuração, o mercado deve ser ativo, aberto e organizado, e terá necessariamente que possuir as seguintes características:
a) Não existirem barreiras que impeçam de transacionar as entidades que assim o desejem;
b) Existir atividade suficiente, em termos de volume de transações, que permita obter informação fiável sobre preços de mercado; e,
c) Existir um número considerável de compradores e vendedores interessados em transacionar e informados sobre as condições do mercado, o que permite que as transações ocorram a um preço razoável.

145 - A não existência das características referidas no parágrafo anterior coloca sérias objeções à adoção desta base de mensuração, implicando que o valor de mercado seja apurado recorrendo a técnicas de valorização.

Custos dos serviços

146 - Se os ativos usados para prestar serviços forem mensurados ao valor de mercado, a imputação dos custos dos ativos para refletir o seu consumo no período de relato corrente é baseado no seu valor corrente de mercado.

Capacidade operacional

147 - A informação sobre o valor de mercado dos ativos detidos para prestar serviços nos períodos futuros é útil porque reflete o valor que a entidade é capaz de obter desses ativos usando-os na prestação desses serviços.

Capacidade financeira

148 - Uma avaliação da capacidade financeira exige informação sobre a quantia que seria recebida pela venda de um ativo. Esta informação é fornecida pelo valor de mercado.

149 - O custo de reposição é o custo económico exigido para a entidade substituir o potencial de serviço de um ativo (incluindo a quantia que receberia pelo respetivo valor residual, no final da vida útil desse ativo), com referência à data do relato financeiro.

150 - O custo de reposição difere do valor de mercado porque:
a) No contexto do setor público é explicitamente um valor de entrada que reflete o custo de substituição do potencial de serviço de um ativo;
b) Inclui todos os custos incluindo os custos de transação que serão necessariamente suportados na substituição de potencial de serviço de um ativo;
c) É específico da entidade e, por isso, reflete a posição económica da entidade. Por exemplo o custo de substituição de veículos para uma entidade que compra muitos veículos é diferente do custo de substituição de uma entidade que os compra numa base individual.

Custos dos serviços

151 - O custo de reposição proporciona uma medida relevante do custo da prestação de serviços. O custo de consumir um ativo é equivalente à quantia de potencial de serviço incorrido naquele uso. Esta mensuração proporciona uma base válida de comparação entre o custo do serviço e a quantia de impostos e outras taxas recebidas no período.

Capacidade operacional

152 - Em princípio, o custo de reposição proporciona uma mensuração útil dos recursos disponíveis para proporcionar serviços em períodos futuros, uma vez que se foca no valor corrente dos ativos e no seu potencial de serviço para a entidade.

Capacidade financeira

153 - O custo de reposição não proporciona informação sobre as quantias que seriam recebidas na venda dos ativos. Por isso, não facilita a avaliação da capacidade financeira.
154 - O valor realizável (ou de liquidação) de um ativo consiste no valor que a entidade pública obteria pela venda do mesmo à data do relato financeiro, após dedução dos custos inerentes a essa venda.
155 - O valor realizável difere do valor de mercado, uma vez que a sua determinação não exige a existência de um mercado aberto, ativo e organizado. Refere-se ao preço de venda do ativo, num dado momento, considerando os condicionalismos inerentes a essa venda. Trata-se, portanto, de um valor específico à entidade.

Custos dos serviços

156 - Não é apropriado calcular o custo dos serviços com base no valor realizável. Tal abordagem envolveria o uso de um valor de saída como base de relato do gasto.

Capacidade operacional

157 - Mensurar os ativos detidos na prestação de serviços pelo valor realizável não proporciona informação útil na avaliação da capacidade operacional. O valor realizável mostra a quantia que pode ser obtida pela venda do ativo e não o potencial de serviço que pode ser obtido a partir desse ativo.

Capacidade financeira

158 - A avaliação da capacidade financeira requer informação sobre a quantia que seria recebida pela venda de um ativo. Esta informação é proporcionada pelo valor realizável. Contudo, esta mensuração não é relevante para ativos que são mais valiosos a prestar serviço.
159 - O valor de uso é o valor presente, calculado com referência à data do relato financeiro, do potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros do ativo, para a entidade pública, na medida em que o ativo continue a ser utilizado pela mesma, acrescido do valor que a entidade pública espera obter do seu desreconhecimento no final da sua vida útil.
160 - O valor de uso é um valor de saída, específico à entidade pública, uma vez que reflete o valor que a entidade pública pode recuperar desse ativo, caso continue a utilizá-lo e o desreconheça apenas no final da sua vida útil.
161 - Em muitas ocasiões, o valor de uso é superior ao custo de reposição e ao custo histórico. Nestes casos, a utilização do valor de uso é de utilidade limitada, uma vez que, por definição, o potencial de serviço ou de benefícios económicos desse ativo pode ser assegurado a um valor mais baixo.
162 - O valor em uso também não constitui uma base de mensuração apropriada quando o valor realizável de um ativo é superior ao seu valor de uso, uma vez que, para esses casos, a forma economicamente mais eficiente de utilizar o ativo em causa consiste em vendê-lo.
163 - Assim, o valor de uso é apropriado como base de mensuração apenas quando for inferior ao custo de reposição e superior ao valor realizável. Tal ocorre quando um ativo não precisa de ser substituído, mas o valor dos seus benefícios económicos ou potencial de serviço é superior ao valor de venda. Nessas circunstâncias, o valor de uso representa o valor desse ativo para a entidade pública.
164 - Na prática, o valor de uso é uma base de mensuração apropriada apenas para situações de análises de imparidade de ativos, na medida em que é utilizado na determinação da quantia recuperável dos mesmos.
165 - O cálculo do valor de uso pode ser tecnicamente complexo. Para ativos geradores de caixa e equivalentes de caixa, a determinação do valor de uso implica o recurso a técnicas assentes na estimativa do valor proveniente de fluxos de caixa futuros.
166 - No setor público é comum a existência de ativos que não se destinam, prioritariamente, à geração de caixa e equivalentes de caixa. A inexistência de fluxos de caixa futuros inviabiliza o cálculo do valor de uso, pelo que a seleção do custo de reposição como base de mensuração é, nestes casos, a opção mais apropriada.

Custos de serviços, capacidade operacional e capacidade financeira

167 - Devido à sua complexidade, à sua aplicabilidade limitada e ao facto da sua operacionalização no contexto dos ativos não geradores de caixa envolver o custo de reposição como alternativa, o valor de uso não é geralmente apropriado para determinar os custos dos serviços. Também a sua utilidade para avaliar a capacidade operacional está limitada ao caso em que a entidade tem um número grande de ativos que não vale a pena substituir, e o seu valor de uso é superior ao valor realizável líquido. A sua aplicação limitada reduz também a sua relevância para avaliar a capacidade financeira.

5 - Bases de mensuração de passivos

168 - A mensuração de passivos decorre em princípios similares à dos ativos, exigindo, no entanto, uma adaptação da terminologia. As bases de mensuração para ativos, a correspondente terminologia para passivos

e a determinação da utilização de valores de entrada ou saída são definidas na Tabela seguinte:

(ver documento original)

5.1 - Custo histórico

169 - Ao utilizar o custo histórico como base de mensuração, os passivos são reconhecidos pela quantia da transação que origina a assunção da obrigação.

170 - Quando o valor temporal de um passivo é relevante (horizonte temporal da liquidação extenso), o valor poderá ter que ser objeto de desconto financeiro para refletir o valor temporal do dinheiro.

171 - As vantagens e desvantagens da utilização do custo histórico na mensuração de passivos são similares às dos ativos. No entanto, o custo histórico não é apropriado para mensurar uma obrigação que não foi originada numa transação (por exemplo, uma responsabilidade futura de pagamentos por danos), sendo também de difícil aplicação a passivos que variam ao longo do tempo (por exemplo, responsabilidades com pensões futuras de empregados).

5.2 - Custo de cumprimento

172 - O custo de cumprimento refere-se ao valor corrente necessário para cumprir as obrigações associadas a determinado passivo. Quando a obrigação é financeira, o cumprimento será feito através dos pagamentos exigidos; quando a obrigação consiste na entrega de bens e serviços, o cumprimento consiste na entrega desses bens e serviços.

173 - O custo do cumprimento inclui todos os custos que a entidade irá suportar no cumprimento das obrigações representadas pela responsabilidade, assumindo que o faz da forma menos onerosa. Esses custos incluem não apenas pagamentos à contraparte, mas também outros custos que possam surgir de cumprir a obrigação.

174 - Caso o cumprimento não aconteça por um longo período, os custos precisam de ser descontados para refletir o valor do passivo na data do relato.

175 - Sempre que o custo de cumprimento depender de acontecimentos futuros incertos, todos os resultados possíveis deverão ser refletidos no custo estimado de cumprimento de uma maneira imparcial. Se o cumprimento exigir um trabalho a ser feito, por exemplo, quando existir a responsabilidade de corrigir os danos ambientais, os custos relevantes são os que a entidade irá suportar. Este pode ser o custo de fazer o trabalho em si, ou da contratação de um empreiteiro para fazer o trabalho em seu nome.

5.3 - Valor de mercado

176 - O valor de mercado é a quantia pela qual um passivo será liquidado entre duas partes conhecedoras e dispostas a negociar, numa transação entre partes independentes.

177 - As vantagens e desvantagens do valor de mercado para os passivos são as mesmas dos ativos. Esta base de mensuração pode ser apropriada quando o passivo varia em função de taxas de juro, preço ou câmbio numa transação realizada num mercado aberto, ativo e organizado. Contudo, a utilização do valor de mercado como base de mensuração de passivos é altamente restrita, uma vez que, em muitos casos, a capacidade de venda de um passivo no mercado, é diminuta, quando não inexistente.

5.4 - Custo de libertação

178 - O custo de libertação refere-se à quantia a despender que permitiria a extinção imediata da obrigação.

179 - O custo de libertação consiste no mais baixo de entre a quantia que o credor aceitaria, para liquidação imediata, e a quantia que um terceiro aceitaria, para assumir esse passivo.

180 - Para considerar a aplicabilidade do custo de libertação, é necessário, em primeiro lugar, considerar se existem opções realísticas da entidade ou do Estado em ceder o passivo. Em segundo lugar, é necessário considerar se é eficiente, do ponto de vista económico, extinguir de forma imediata a obrigação. Apenas cumpridas estas premissas, o custo de libertação assume alguma relevância como base de mensuração de passivos.

5.5 - Preço de assunção

181 - O preço de assunção é referido no contexto dos passivos como o equivalente ao custo de reposição nos ativos.

182 - O preço de assunção refere-se à quantia que a entidade pública estaria disposta a aceitar em troca da assunção de um determinado passivo, já existente como obrigação de um terceiro.

ANEXO II

(a que se refere o artigo 2.º)

(Normas de contabilidade pública)

Índice:

NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras
NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros
NCP 3 - Ativos Intangíveis
NCP 4 - Acordos de Concessão de Serviços: Concedente
NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis
NCP 6 - Locações
NCP 7 - Custos de Empréstimos Obtidos
NCP 8 - Propriedades de Investimento
NCP 9 - Imparidade de Ativos
NCP 10 - Inventários
NCP 11 - Agricultura
NCP 12 - Contratos de Construção
NCP 13 - Rendimento de Transações com Contraprestação
NCP 14 - Rendimento de Transações sem Contraprestação
NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
NCP 16 - Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
NCP 17 - Acontecimentos Após a Data de Relato
NCP 18 - Instrumentos Financeiros
NCP 19 - Benefícios dos Empregados
NCP 20 - Divulgações de Partes Relacionadas
NCP 21 - Demonstrações Financeiras Separadas
NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas
NCP 23 - Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos
NCP 24 - Acordos Conjuntos
NCP 25 - Relato por Segmentos
NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental
NCP 27 - Contabilidade de Gestão
NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras
1 - Objetivo
1 - O objetivo desta norma é estabelecer a base para a apresentação de demonstrações financeiras de finalidade geral (individuais e consolidadas), componentes principais do relato financeiro de uma entidade pública ou grupo público, de forma a assegurar a comparabilidade, quer com as respetivas demonstrações de períodos anteriores, quer com as de outras entidades. Em concreto, esta norma estabelece a estrutura e conteúdo do Balanço, da Demonstração dos Resultados por Naturezas, da Demonstração dos Fluxos de Caixa, da Demonstração das Alterações no Património Líquido e do Anexo.
2 - As demonstrações financeiras de finalidade geral são as que se destinam a satisfazer as necessidades de utilizadores que não estejam em posição de exigir relatórios elaborados para ir ao encontro das suas necessidades particulares de informação. Os utilizadores dessas demonstrações incluem cidadãos, membros do parlamento e do governo nos seus diversos níveis, financiadores, fornecedores, órgãos de comunicação social e trabalhadores. As demonstrações financeiras de finalidade geral incluem as que são apresentadas separadamente ou em conjunto com outros documentos públicos, nomeadamente relatórios de gestão, de natureza orçamental ou outra.
2 - Âmbito
3 - A presente Norma aplica-se a todas as demonstrações financeiras de finalidade geral, preparadas e apresentadas segundo a contabilidade na base do acréscimo, de acordo com a Estrutura Concetual e as NCP.
4 - Esta Norma aplica-se igualmente a todas as entidades, quer preparem ou não demonstrações financeiras separadas ou consolidadas, tal como definido respetivamente na NCP 21 - Demonstrações Financeiras Separadas e na NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas.
5 - A presente Norma aplica-se somente às demonstrações financeiras e não às demonstrações orçamentais nem à informação de custos e de gestão, cujos requisitos, estrutura e conteúdo se encontram estabelecidos respetivamente na NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental e na NCP 27 - Contabilidade de Gestão.
3 - Definições
6 - Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados indicados:
Atividades de financiamento, de investimento e operacionais
Atividades de financiamento são atividades que resultam em alterações na dimensão e composição do património líquido e nos empréstimos obtidos pela entidade.
Atividades de investimento são atividades relacionadas com a aquisição e a alienação de ativos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa.

Atividades operacionais são as atividades da entidade que não sejam atividades de investimento ou de financiamento.
Base do acréscimo significa uma base de contabilidade pela qual as transações e outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem e não apenas quando é recebido ou pago dinheiro ou seu equivalente. Por conseguinte, as transações e outros acontecimentos são escriturados na contabilidade e reconhecidos nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.
Caixa, equivalentes de caixa e fluxos de caixa
Caixa compreende dinheiro e depósitos à ordem.
Equivalentes de caixa são investimentos a curto prazo de elevada liquidez, facilmente convertíveis para quantias conhecidas de dinheiro e que estão sujeitos a um risco insignificante de alterações no valor.
Fluxos de caixa são influxos e exfluxos de caixa e equivalentes de caixa.
Controlo - Uma entidade controla outra entidade quando está exposta, ou tem direitos, a benefícios variáveis decorrentes do seu envolvimento com outra entidade e tem a capacidade de afetar a natureza e a quantia desses benefícios através do poder que exerce sobre a outra entidade.
Data de relato é a data do último dia do período de relato a que se referem as demonstrações financeiras.
Grupo Público
É um grupo de entidades compreendendo a entidade que controla e uma ou mais entidades controladas.
O termo grupo público é usado nesta Norma para definir, para efeitos de relato financeiro e orçamental, um grupo de entidades compreendendo a entidade que controla e quaisquer entidades controladas.
Um grupo público pode incluir tanto entidades com objetivos de política social como entidades com objetivos comerciais. Por exemplo, uma direção de serviços de habitação pode ser um grupo público que inclui entidades que providenciam habitações por um valor simbólico, bem como entidades que providenciam alojamento a preços de mercado.
Impraticável - Um requisito é impraticável quando a entidade não o pode aplicar após ter feito todo o esforço razoável para o conseguir.
4 - Finalidade das demonstrações financeiras
7 - As demonstrações financeiras proporcionam aos utilizadores informação acerca dos recursos e obrigações de uma entidade à data de relato, dos gastos suportados e rendimentos obtidos durante o período de relato e do fluxo de recursos entre datas de relato. Esta informação é útil para os utilizadores fazerem avaliações acerca da capacidade de uma entidade cumprir as suas obrigações e continuar a fornecer bens e serviços a um dado nível, bem como acerca da quantidade de recursos que necessitam de ser fornecidos à entidade no futuro, para que esta possa continuar a satisfazer as suas obrigações de prestação de serviços.
8 - As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira, e do desempenho financeiro de uma entidade. Consequentemente, os objetivos das demonstrações financeiras de finalidade geral são o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade, que seja útil a um conjunto alargado de utilizadores ao tomarem e avaliarem decisões sobre a alocação de recursos. Especificamente no que se refere ao setor público, os seus objetivos são proporcionar informação útil para a tomada de decisões e para a responsabilização pela prestação de contas relativamente aos recursos que lhe foram confiados, nomeadamente apresentando informação:
(a) Sobre a origem, afetação e uso dos recursos;
(b) Sobre a forma como a entidade financiou as suas atividades e satisfez as suas necessidades de caixa;
(c) Que seja útil para avaliar a capacidade da entidade financiar as suas atividades e satisfazer os seus passivos e compromissos;
(d) Sobre a posição financeira da entidade e das suas alterações; e
(e) Agregada, que seja útil para avaliar o desempenho da entidade em termos dos custos dos serviços, eficiência, e cumprimento dos objetivos em geral.
9 - As demonstrações financeiras de finalidade geral podem também ter um papel preditivo ou prospetivo, proporcionando informação útil na previsão do nível de recursos necessários para operações continuadas, os recursos que podem ser gerados por operações continuadas, e os riscos e incertezas associados. O relato financeiro pode também proporcionar aos utilizadores informação que indique:
(a) Se os recursos foram obtidos e usados de acordo com o orçamento legalmente adotado; e
(b) Se os recursos foram obtidos e usados de acordo com requisitos legais e contratuais, incluindo limites financeiros estabelecidos pelas autoridades legislativas apropriadas.
10 - Para dar satisfação a estes objetivos, as demonstrações financeiras de finalidade geral proporcionam informação de uma entidade sobre:
(a) Ativos;

(b) Passivos;
(c) Património Líquido;
(d) Rendimentos;
(e) Gastos;
(f) Outras alterações no Património Líquido; e
(g) Fluxos de caixa.

11 - Ainda que a informação contida nas demonstrações financeiras possa ser relevante para cumprir os objetivos previstos no parágrafo 8, é pouco provável que ela seja suficiente para cumprir todos esses objetivos. Isto acontece particularmente para as entidades cujo objetivo principal não seja a obtenção de lucro, uma vez que é mais provável que os seus gestores tenham a responsabilidade de prestar contas sobre o cumprimento do serviço, bem como pela concretização dos objetivos orçamentais e financeiros. Pode ser relatada informação suplementar, incluindo informação não financeira, em simultâneo com as demonstrações financeiras, com a finalidade de proporcionar uma imagem integral das atividades da entidade durante o período.

5 - Responsabilidade pelas demonstrações financeiras

12 - Uma entidade que relata pode distinguir entre quem é responsável pela elaboração das demonstrações financeiras, quem é responsável pela sua apresentação e divulgação, e ainda quem é responsável pela sua aprovação. São exemplos de pessoas ou de cargos que podem ser responsáveis pela preparação de demonstrações financeiras, o diretor dos serviços financeiros, o controller ou o responsável pela contabilidade. São exemplos de quem é responsável pela sua apresentação e divulgação, quem preside à entidade (o presidente ou o diretor-geral) ou o órgão executivo. São exemplos de quem é responsável pela sua aprovação, órgãos deliberativos, nomeadamente Assembleia da República, Assembleia Municipal e Conselho Geral.

13 - A preparação, apresentação e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas do setor público alargado é uma responsabilidade do departamento financeiro central (Direção-Geral do Orçamento ou equivalente) no âmbito do Ministério das Finanças.

6 - Componentes das demonstrações financeiras

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

15 - Esta Norma exige determinadas divulgações nas demonstrações financeiras e utiliza o termo «divulgação» num sentido lato, englobando quer itens apresentados no balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações no património líquido e na demonstração dos fluxos de caixa, quer no anexo. As divulgações exigidas estão descritas na presente norma.

16 - As entidades devem apresentar informação adicional às contas anuais para ajudar os utilizadores a avaliar o seu desempenho, a gestão que fazem dos seus ativos e a sua sustentabilidade financeira, e a tomar e a avaliar decisões acerca da afetação de recursos. Esta informação adicional pode incluir, por exemplo, detalhes dos resultados da entidade na forma de indicadores de desempenho, demonstrações do desempenho do serviço, avaliação de programas e outros relatórios sobre o que a entidade fez ao longo do período de relato.

17 - As entidades públicas devem ainda preparar demonstrações financeiras previsionais, designadamente balanço, demonstração dos resultados por natureza e demonstração dos fluxos de caixa, com o mesmo formato das históricas, que devem ser aprovadas pelos órgãos de gestão competentes.

7 - Outras considerações

7.1 - Apresentação apropriada e conformidade com as NCP

18 - As demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. A apresentação apropriada exige a representação fiel dos efeitos das transações, outros acontecimentos e condições, de acordo com as definições e critérios de reconhecimento de ativos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na Estrutura Concetual e nas NCP. Presume-se que a aplicação das NCP, com divulgações adicionais quando necessário, resulta em demonstrações financeiras que permitem uma apresentação apropriada.

19 - Uma entidade cujas demonstrações financeiras cumpram as NCP deve fazer uma declaração explícita e sem reservas de tal cumprimento integral no Anexo. Nos casos em que exista o não cumprimento de algumas das NCP aplicáveis, a entidade deve justificar na mesma nota do Anexo as razões de tal incumprimento. Neste último caso, porque não cumprem todos os seus requisitos, as demonstrações financeiras da entidade não devem ser consideradas como estando em conformidade com as NCP.
20 - Uma apresentação apropriada consegue-se mediante o cumprimento das NCP aplicáveis e também exige que uma entidade:
(a) Selecione e aplique políticas contabilísticas de acordo com a NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros, que estabelece uma hierarquia de orientação a adotar pelo órgão de gestão quando não existe uma Norma que se aplique especificamente a um item;
(b) Apresente informação, incluindo políticas contabilísticas, que se considere relevante, fiável, comparável e compreensível; e
(c) Proporcione divulgações adicionais quando o cumprimento de requisitos específicos das NCP for insuficiente para permitir aos utilizadores compreender o impacto de transações, outros acontecimentos e condições particulares, sobre a posição financeira e o desempenho financeiro da entidade.
21 - Políticas contabilísticas inapropriadas não são corrigidas nem através da sua divulgação, nem através de notas adicionais ou outro material explicativo.
22 - Nos casos extremamente raros em que o órgão de gestão conclua que o cumprimento de um requisito de uma NCP é de tal forma erróneo que pode originar um conflito com a apresentação apropriada estabelecida na presente Norma, a entidade deve derrogar a aplicação de tal requisito, desde que a estrutura concetual não o proíba. Nestes casos, a entidade deve divulgar em notas explicativas às demonstrações financeiras o seguinte:
(a) Que o órgão de gestão concluiu que as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;
(b) Que cumpriu as NCP aplicáveis, exceto que derrogou um requisito em particular com o objetivo de atingir uma apresentação apropriada;
(c) O título da NCP da qual a entidade se afastou, a natureza do assunto, incluindo o tratamento que tal Norma exigiria, a razão pela qual esse tratamento seria tão erróneo nas circunstâncias que conflituaria o objetivo das demonstrações financeiras estabelecido nesta Norma, e o tratamento efetivamente adotado; e
(d) Para cada período de relato apresentado, o impacto financeiro resultante da derrogação por cada item das demonstrações financeiras que teria sido relatado se se tivesse cumprido o requisito.
23 - Quando uma entidade tiver derrogado um requisito de uma NCP num período anterior, e esse facto afetar as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras do período corrente, deve fazer as divulgações estabelecidas nas alíneas (c) e (d) do parágrafo anterior.
24 - O parágrafo anterior aplica-se, por exemplo, quando uma entidade derrogou num período anterior um requisito de uma NCP relativamente à mensuração de ativos ou passivos e essa derrogação afeta a mensuração de alterações em ativos e passivos reconhecidos nas demonstrações financeiras do período corrente.
25 - Nos casos extremamente raros referidos no parágrafo 22, mas em circunstâncias em que a estrutura concetual relevante proíbe a derrogação do requisito de uma NCP, a entidade deve, na máxima extensão possível, reduzir os aspetos enganadores do cumprimento, divulgando:
(a) O título da NCP em questão, a natureza do requisito, e a razão pela qual o órgão de gestão concluiu que o cumprimento desse requisito é tão erróneo que conflituaria com o objetivo das demonstrações financeiras estabelecido nesta Norma; e
(b) Relativamente a cada período de relato apresentado, os ajustamentos por cada item das demonstrações financeiras que o órgão de gestão concluiu serem necessários para atingir uma apresentação apropriada.
26 - Para efeitos dos parágrafos 22 a 25, um item de informação conflitua com o objetivo das demonstrações financeiras, quando não representa fielmente as transações, outros acontecimentos e condições que pretende representar, ou que se espera com alguma razoabilidade que represente e, consequentemente, possa influenciar as decisões a tomar pelos utilizadores das demonstrações financeiras. Ao avaliar se o cumprimento de um requisito específico estabelecido numa NCP seria de tal forma erróneo que entrasse em conflito com o objetivo das demonstrações financeiras estabelecidos nesta Norma, o órgão de gestão deve considerar:
(a) Por que razão, nestas circunstâncias particulares, não é atingido o objetivo das demonstrações e financeiras; e

(b) A forma como as circunstâncias da entidade diferem das de outras entidades que cumprem o requisito. Se outras entidades em circunstâncias similares cumprem o requisito, existe uma presunção refutável de que o cumprimento do requisito pela entidade não seria tão erróneo que conflituasse com o objetivo das demonstrações financeiras estabelecidos nesta norma.

27 - No caso da derrogação de requisitos de uma NCP referida nos parágrafos anteriores for materialmente relevante, uma entidade não pode declarar que as suas demonstrações financeiras estão em cumprimento com as NCP.

7.2 - Informação comparativa

28 - As demonstrações financeiras devem permitir uma análise comparativa com respeito ao período anterior para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras. A informação comparativa deve ser incluída na informação narrativa e descritiva a constar em notas às demonstrações financeiras quando for relevante para a compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.

29 - Em alguns casos, a informação narrativa constante nas notas explicativas às demonstrações financeiras relativa ao período anterior continua a ser relevante no período corrente. Por exemplo, os detalhes de um litígio, cujo desfecho era incerto na última data de relato e ainda não está resolvido, são divulgados no período corrente. Os utilizadores beneficiam da informação de que a incerteza existia na última data de relato, e das diligências que foram feitas durante o período para resolver a incerteza.

30 - Quando a apresentação ou classificação de itens nas demonstrações financeiras for alterada, as quantias comparativas devem ser reclassificadas, a menos que a reclassificação seja impraticável. Em qualquer das circunstâncias deve haver as divulgações apropriadas em notas explicativas às demonstrações financeiras.

31 - Aumentar a comparabilidade da informação entre períodos ajuda os utilizadores a tomar e a avaliar decisões, especialmente porque permite a avaliação de tendências na informação financeira para efeitos preditivos. Em algumas circunstâncias é impraticável reclassificar informação comparativa relativamente a um dado período para conseguir comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não existir dados no período anterior de forma que permitam a reclassificação, e pode não ser praticável recriar a informação.

32 - A NCP 2 trata dos ajustamentos à informação financeira comparativa necessários quando uma entidade muda uma política contabilística ou corrige um erro.

7.3 - Consistência de apresentação

33 - A apresentação e classificação de itens nas demonstrações financeiras deve ser mantida de um período para o período seguinte, a menos que:

(a) Seja evidente, depois de uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou de uma revisão das suas demonstrações financeiras, que outra apresentação ou classificação é mais apropriada tendo em atenção os critérios para a seleção e aplicação de políticas contabilísticas da NCP 2;

(b) Uma outra NCP exija uma alteração na apresentação.

34 - Uma entidade só deve alterar a apresentação de demonstrações financeiras se a apresentação alterada proporcionar informação que seja mais fiável e relevante para os utilizadores e for provável que a apresentação revista continue, para que a comparabilidade não fique diminuída. Quando ocorrerem tais alterações na apresentação, uma entidade reclassifica a sua informação comparativa de acordo com referido nos parágrafos 28 e 32.

7.4 - Materialidade e agregação

35 - As demonstrações financeiras resultam do processamento de grandes quantidades de transações ou de outros acontecimentos que são agregados em classes e contas principais de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que constituem linhas de itens do balanço, demonstração dos resultados, demonstração das alterações no património líquido e demonstração de fluxos de caixa, ou nas notas às demonstrações financeiras. Se uma linha de item não for material individualmente, é agregada com outros itens quer naquelas demonstrações quer nas notas às demonstrações financeiras. Um item que não seja suficientemente material para ter uma apresentação separada naquelas demonstrações pode, apesar de tudo, ser suficientemente material para ser apresentado separadamente nas notas às demonstrações financeiras.

7.5 - Compensação

36 - Os ativos e os passivos e os rendimentos e os gastos não devem ser compensados, exceto se for exigido ou permitido por uma NCP.

37 - É importante que os ativos e os passivos e os rendimentos e os gastos sejam relatados separadamente. A compensação nas demonstrações financeiras, exceto quando reflita a substância da transação ou de outro

acontecimento, retira a capacidade dos utilizadores de compreenderem as transações, outros acontecimentos e condições que ocorreram, e de avaliarem os fluxos de caixa futuros da entidade. A mensuração de ativos líquidos resultantes de ajustamentos de valorização - por exemplo, ajustamentos em inventários por obsolescência e ajustamentos em contas a receber por dívidas de cobrança duvidosa - não é considerada compensação.

38 - A NCP 13 - Rendimento de Transações com Contraprestação e a NCP 14 - Rendimento de Transações sem Contraprestação definem o conceito de rendimento e exigem que seja mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, tendo em conta a quantia de quaisquer descontos comerciais e descontos de quantidade concedidos pela entidade.

39 - Uma entidade realiza, no decurso das suas atividades ordinárias, outras transações que não geram rendimento operacional, mas são acessórias às atividades principais geradoras deste. Os resultados de tais transações são apresentados, quando tal apresentação reflete a substância da transação ou outro acontecimento, compensando o rendimento com o respetivo gasto proveniente da mesma transação. Por exemplo:

(a) Os ganhos e perdas na alienação de ativos não correntes, incluindo investimentos e ativos operacionais, devem ser relatados na demonstração dos resultados deduzindo ao produto da alienação a quantia escriturada do ativo e as respetivas despesas de venda; e

(b) Os gastos relativos a uma provisão reconhecida de acordo com a NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, e reembolsados nos termos de um contrato com um terceiro (por exemplo, um contrato de garantia com um fornecedor), podem ser compensados contra o respetivo reembolso.

40 - A compensação de fluxos de caixa é tratada no parágrafo 87 desta norma.

7.6 - Continuidade

41 - Quando se preparam demonstrações financeiras, deve ser feita uma avaliação da capacidade de uma entidade prosseguir em continuidade. Esta avaliação deve ser feita por quem é responsável pela aprovação dessas demonstrações. As demonstrações financeiras devem ser preparadas numa base de continuidade a menos que exista uma intenção de liquidar a entidade ou de cessar as operações, ou se não existir alternativa realista senão fazê-lo. Quando os responsáveis pela aprovação de demonstrações financeiras tiverem conhecimento, ao fazer a sua avaliação, de incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvida significativa sobre a capacidade da entidade em prosseguir em continuidade, essas incertezas devem ser divulgadas. Quando as demonstrações não forem preparadas na base da continuidade, esse facto deve ser divulgado juntamente com a base em que as demonstrações financeiras foram preparadas e as razões pelas quais a entidade não é considerada em continuidade.

42 - As demonstrações financeiras são geralmente preparadas no pressuposto de que a entidade está em continuidade e continuará em atividade e cumprirá as suas obrigações no futuro previsível. Ao avaliar se o pressuposto da continuidade é apropriado, os responsáveis pela aprovação das demonstrações financeiras têm em conta toda a informação disponível acerca do futuro, que deve ser pelo menos, mas não limitado a, 12 meses após a aprovação das demonstrações financeiras do exercício corrente.

43 - A avaliação sobre se é apropriado o pressuposto da continuidade, é relevante principalmente para entidades individuais e não tanto para um governo como um todo. Para as entidades individuais, na avaliação sobre se o pressuposto da continuidade é apropriado, os responsáveis pela aprovação das demonstrações financeiras podem, antes de concluir que o pressuposto de continuidade é apropriado, necessitar de considerar um conjunto de fatores relativos a: desempenho corrente e esperado, sustentabilidade financeira, reestruturações potenciais anunciadas de unidades organizacionais, estimativas de rendimentos ou a probabilidade de financiamento continuado do Governo, e fontes potenciais alternativas de refinanciamento.

8 - Estrutura e conteúdo

8.1 - Período de relato

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

(a) A razão para usar um período diferente do ano civil;

(b) O facto de as quantias comparativas para certas demonstrações, tal como o balanço, a demonstração dos resultados, a demonstração das alterações no património líquido, a demonstração de fluxos de caixa e respetivo anexo, não serem inteiramente comparáveis.

45 - Em circunstâncias excecionais pode ser exigido a uma entidade pública, ou ela decidir, alterar a sua data de relato, por exemplo para alinhar ou aproximar o ciclo do relato com o ciclo orçamental. Quando tal acontecer é importante que os utilizadores fiquem conscientes que as quantias apresentadas referentes ao período corrente não são comparáveis com as quantias apresentadas em períodos anteriores, e que seja divulgada a razão para a alteração da data de relato. Um outro exemplo ocorre quando, ao fazer a transição da contabilidade em regime de caixa para a contabilidade em regime de acréscimo, uma entidade altera a data de relato das entidades integrantes do grupo público, a fim de possibilitar a preparação de demonstrações financeiras consolidadas.

8.2 - Oportunidade

46 - A utilidade das demonstrações financeiras fica diminuída se elas não estiverem disponíveis aos utilizadores dentro de um período de tempo razoável após a data do relato. Uma entidade deve estar em posição de elaborar e apresentar publicamente as suas demonstrações financeiras individuais e consolidadas, aprovadas pelo órgão competente, dentro dos prazos estabelecidos por lei. Fatores intrínsecos, tais como a complexidade das operações da entidade, não são razão suficiente para que o relato não se faça em tempo útil.

8.3 - Balanço

8.3.1 - Distinção entre corrente/não corrente

47 - Uma entidade deve apresentar no balanço os ativos e os passivos classificados em correntes e não correntes, conforme modelo apresentado no Apêndice a esta norma.

48 - Quando uma entidade fornece bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificado, a separação dos ativos e passivos em correntes e não correntes no balanço proporciona informação útil ao distinguir os ativos líquidos que estão continuamente em circulação como capital circulante, dos usados nas operações de longo prazo da entidade. Esta separação também evidencia ativos que se espera realizar dentro do ciclo operacional corrente e passivos que se devem pagar dentro do mesmo período.

49 - A informação acerca das datas esperadas de realização de ativos e de liquidação de passivos é útil ao avaliar a liquidez e solvabilidade de uma entidade. A NCP 18 - Instrumentos Financeiros exige a divulgação das datas de maturidade de ativos financeiros e de passivos financeiros. Os ativos financeiros incluem contas a receber comerciais e outras, e os passivos financeiros incluem contas a pagar comerciais e outras. A informação acerca da data esperada de realização de ativos e de pagamento de passivos não monetários, tais como inventários e provisões respetivamente, é também útil, quer os ativos e passivos sejam ou não classificados como correntes ou não correntes.

8.3.2 - Ativos correntes

50 - Um ativo deve ser classificado como corrente quando satisfaça qualquer um dos seguintes critérios:
(a) Espera-se que seja realizado, ou que esteja detido para venda ou consumo, no decurso do ciclo operacional normal da entidade;
(b) Seja detido principalmente com a finalidade de ser negociado;
(c) Espera-se que seja realizado dentro de 12 meses após a data de relato; ou
(d) É caixa ou um equivalente a caixa, a menos que seja limitada a sua troca ou uso para regularizar um passivo durante pelo menos 12 meses após a data de relato.

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

8.3.3 - Passivos correntes

51 - Um passivo deve ser classificado como corrente quando satisfaça qualquer um dos seguintes critérios:
(a) Espera-se que seja liquidado no decurso do ciclo operacional normal da entidade;
(b) Seja detido principalmente com a finalidade de ser negociado;
(c) Tenha um prazo de vencimento dentro de 12 meses após a data de relato; ou
(d) A entidade não tenha um direito incondicional de diferir a sua liquidação durante pelo menos 12 meses após a data de relato.

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

8.3.4 - Informação a apresentar no balanço

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

53 - Linhas de itens adicionais, títulos e subtotais devem ser apresentados no balanço quando tal apresentação for relevante para a compreensão da posição financeira da entidade. Além disso:
(a) Devem ser incluídas linhas de itens quando a dimensão, natureza ou função de um item, ou a agregação de itens similares, for tal que a apresentação separada é relevante para a compreensão da posição financeira da entidade; e
(b) As descrições usadas e a ordenação dos itens ou a agregação de itens similares podem ser emendadas de acordo com a natureza da entidade e das suas transações, para proporcionar informação que seja relevante para a compreensão da posição financeira da entidade.
54 - O julgamento sobre a inclusão de itens adicionais apresentados separadamente baseia-se numa avaliação:
(a) Da natureza e liquidez dos ativos;
(b) Da função dos ativos dentro da entidade; e
(c) Das quantias, natureza e prazos dos passivos.
55 - O uso de diferentes bases de mensuração para classes diferentes de ativos, sugere que a sua natureza ou função difere e, por conseguinte, que devem ser apresentados como linhas de itens separadas. Por exemplo, diferentes classes de ativos fixos tangíveis podem ser contabilizadas ao custo ou por quantias revalorizadas de acordo com a NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis, devendo portanto constar em linhas separadas no balanço.
8.3.5 - Informação a apresentar em notas explicativas às demonstrações financeiras
56 - Uma entidade deve divulgar em notas explicativas às demonstrações financeiras, subclassificações adicionais das linhas de itens apresentadas, classificadas de uma maneira adequada às operações da entidade. A natureza e conteúdo das divulgações estão definidos no Apêndice da presente Norma.
57 - O detalhe proporcionado pelas subclassificações depende dos requisitos das NCP e da materialidade, natureza e função das quantias envolvidas. Os fatores apresentados no parágrafo 54 são também usados para decidir a base de subclassificação. As divulgações variarão de item para item, por exemplo:
(a) Os itens de ativos fixos tangíveis são desagregados em contas por tipo de ativos, de acordo com a NCP 5;
(b) As contas a receber são desagregadas em quantias a receber de contribuintes e utentes, relativas a impostos e outros rendimentos de transações sem contraprestação, quantias a receber de partes relacionadas, e outras quantias;
(c) As contas a pagar são desagregados em reembolsos de impostos a pagar, transferências a pagar, e quantias a pagar a fornecedores e outros credores;
(d) As provisões são desagregadas em provisões para processos judiciais em curso, matérias ambientais e outros itens;
(e) As componentes do património líquido são desagregadas em património inicial, contribuições de capital, resultados acumulados, reservas, transferências e subsídios de capital e outras, devendo divulgar o património líquido e suas alterações entre dois períodos na Demonstração das Alterações no Património Líquido.
58 - Muitas entidades do setor público não terão capital por ações, mas a entidade será controlada exclusivamente por uma outra entidade do setor público. A natureza do interesse de uma entidade pública no património líquido de outra entidade pública é uma combinação das contribuições de capital com a soma dos resultados e reservas acumulados que refletem o património líquido atribuível à entidade.
59 - Em alguns casos, podem existir interesses que não controlam no património líquido da entidade. Por exemplo, um grupo público pode incluir uma empresa pública que tenha sido parcialmente privatizada. Nestas circunstâncias, pode haver acionistas privados que tenham uma participação financeira no património líquido do grupo público.
8.4 - Demonstração dos Resultados
8.4.1 - Resultado do período
60 - Esta Norma exige que todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período sejam incluídos na determinação do resultado do período, a menos que uma outra NCP exija de outra forma. Outras NCP exigem que alguns itens (tais como aumentos e diminuições de revalorizações e algumas diferenças cambiais) sejam reconhecidos diretamente como alterações no património líquido. Dado que é importante ter em consideração todos os itens de rendimentos e de gastos ao avaliar as alterações na posição financeira de uma entidade entre duas datas de relato, esta Norma exige a apresentação de uma demonstração das alterações no património líquido que ponha em evidência os rendimentos e gastos totais de uma entidade, incluindo os que são reconhecidos diretamente no património líquido.

61 - A informação mínima a apresentar na face da demonstração dos resultados, bem como a ordem ou o formato em que os itens devem ser apresentados, consta do respetivo modelo que se encontra no Apêndice da presente Norma.
8.4.2 - Informação a apresentar em notas explicativas às demonstrações financeiras
62 - Uma entidade deve apresentar em notas explicativas às demonstrações financeiras uma subclassificação do total dos rendimentos de uma forma desagregada e apropriada às operações da entidade. Similarmente, deve apresentar uma desagregação de gastos, baseada na natureza dos gastos suportados. A natureza e conteúdo das divulgações estão definidos no Apêndice da presente Norma.
8.5 - Demonstração das alterações no património líquido
63 - Uma entidade deve apresentar uma demonstração de alterações no património líquido que evidencie:
(a) O resultado do período;
(b) Os rendimentos e gastos do período que, como exigido por outras Normas, seja reconhecido diretamente no património líquido;
(c) O total de rendimentos e de gastos do período (somatório de (a) e (b), mostrando separadamente as quantias totais atribuíveis aos proprietários da entidade que controla e aos interesses minoritários; e
(d) Para cada componente do património líquido separadamente divulgado, os efeitos de alterações em políticas contabilísticas e correções de erros reconhecidos de acordo com a NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros.
64 - A informação mínima a apresentar na face da demonstração das alterações no património líquido, bem como a ordem ou o formato em que os itens devem ser apresentados, consta do respetivo modelo que se encontra no Apêndice da presente norma.
65 - Uma entidade deve também divulgar em nota-as explicativas:
(a) As quantias de transações com os proprietários agindo nessa qualidade, mostrando separadamente as distribuições aos proprietários;
(b) O saldo de resultados acumulados no início do período e à data de relato, e as alterações durante o período; e
(c) Relativamente aos componentes do património líquido divulgados separadamente, uma reconciliação entre a quantia escriturada de cada componente no início e no final do período, individualizando cada uma das alterações.
66 - As alterações no património líquido de uma entidade entre duas datas de relato refletem o aumento ou a diminuição nos seus ativos e passivos durante o período.
67 - A alteração global no património líquido durante um período representa a quantia total do resultado do período, outros rendimentos e gastos reconhecidos diretamente como alterações no património líquido, e quaisquer contribuições dos proprietários e distribuições aos mesmos, nessa qualidade.
68 - As contribuições dos proprietários, assim como as distribuições aos mesmos, incluem transferências entre duas entidades dentro de um grupo público (por exemplo, uma transferência de um município, agindo na sua qualidade de proprietário, para uma empresa municipal). As contribuições dos proprietários, agindo enquanto tal, a entidades controladas só são reconhecidas como um ajustamento direto ao património líquido da entidade controlada quando essas contribuições derem explicitamente origem a interesses residuais nessa entidade, na forma de direitos sobre o património líquido.
69 - A NCP 2 exige ajustamentos retrospetivos aos efeitos de alterações em políticas contabilísticas, na medida do praticável, exceto quando as disposições transitórias de uma outra NCP exijam de forma diferente. Aquela Norma também exige que as reexpressões para corrigir erros sejam feitas retrospetivamente, na medida do praticável. Os ajustamentos retrospetivos e as reexpressões retrospetivas são registados nos resultados transitados, exceto quando outra NCP exija ajustamento retrospetivo num outro componente do património líquido. A alínea (d) do parágrafo 63 exige a divulgação na demonstração de alterações no património líquido do ajustamento total em cada um dos seus componentes, separadamente de alterações em políticas contabilísticas e de correções de erros.
8.6 - Demonstração de Fluxos de Caixa
8.6.1 - Informação a apresentar na demonstração de fluxos de caixa
70 - A informação acerca dos fluxos de caixa é útil aos utilizadores das demonstrações financeiras que estão geralmente interessados em saber como é que a entidade gera e usa os seus recursos financeiros. Tal acontece independentemente da natureza das atividades da entidade e do dinheiro poder ser visto como o produto da entidade, como pode ser o caso de uma instituição financeira pública. As entidades precisam de dinheiro geralmente pelas mesmas razões, por muito diferentes que sejam as atividades que constituem a

principal fonte de rendimento, necessitando de recursos financeiros para pagar os bens e serviços que consomem, para suportar os custos financeiros da sua dívida e, em alguns casos, para reduzir os seus níveis de dívida. Consequentemente, a presente Norma exige que as entidades sujeitas ao SNC-AP apresentem uma demonstração de fluxos de caixa.

8.6.2 - Benefícios da informação de fluxos de caixa

71 - A informação acerca dos fluxos de caixa de uma entidade é útil ao ajudar os utilizadores a prever as futuras necessidades de recursos financeiros, a sua capacidade de gerar fluxos de caixa no futuro e a sua capacidade para financiar as alterações introduzidas no âmbito e natureza das suas atividades. A demonstração de fluxos de caixa também constitui um meio através do qual uma entidade pode prestar contas acerca dos influxos e exfluxos de caixa, durante o período do relato.

72 - Uma demonstração de fluxos de caixa, quando usada em conjugação com outras demonstrações financeiras, proporciona informação que habilita os utilizadores a avaliar as alterações no património líquido de uma entidade, a sua estrutura financeira (incluindo a sua liquidez e solvabilidade) e a sua capacidade para modificar as quantias e momento de fluxos de caixa a fim de se adaptar às novas circunstâncias e oportunidades.

73 - A informação histórica dos fluxos de caixa é usada muitas vezes como um indicador da quantia, momento e grau de certeza dos fluxos de caixa futuros. É também útil para verificar o rigor das avaliações efetuadas no passado em relação aos fluxos de caixa futuros.

8.6.3 - Apresentação de uma demonstração de fluxos de caixa

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

75 - Uma entidade apresenta os seus fluxos de caixa provenientes de atividades operacionais, de investimento e de financiamento da forma mais adequada à natureza das suas atividades. A classificação dos fluxos por atividades proporciona informação que permite aos utilizadores avaliarem o impacto dessas atividades na posição financeira da entidade e a quantia da sua caixa e equivalentes de caixa. Esta informação pode também ser útil para avaliar as relações entre tais atividades.

76 - Os fluxos de caixa relatados por tipos de atividades devem também ser conciliados com os pagamentos e recebimentos orçamentais. Neste sentido, a informação do saldo de gerência (do período anterior e para o período seguinte), tratando-se de um resultado orçamental estritamente caixa, deve ser obtido a partir dos respetivos valores de caixa e equivalentes de caixa, designadamente por dedução destes últimos assim como de outros valores que implicam variação dos valores de caixa e equivalentes a caixa, sem qualquer fluxo financeiro (por exemplo, valorizações ou desvalorizações cambiais de quantias em moeda estrangeira). A Demonstração dos Fluxos de Caixa deve apresentar uma conciliação entre estes saldos.

Atividades operacionais

77 - A quantia de fluxos de caixa líquidos provenientes de atividades operacionais é um indicador chave da extensão até à qual as operações da entidade são financiadas:

(a) Através de impostos (direta e indiretamente); ou

(b) Através daqueles que recebem bens e serviços fornecidos pela entidade.

A quantia de fluxos de caixa operacionais líquidos também ajuda a mostrar a aptidão da entidade para manter a sua capacidade operacional, pagar as suas obrigações, pagar dividendos ou distribuições similares aos seus investidores e realizar novos investimentos, sem recorrer a fontes externas de financiamento. Os fluxos de caixa operacionais consolidados do governo como um todo proporcionam informação sobre a medida com que um governo financiou as suas atividades correntes através dos impostos, contribuições e outros tributos. A informação acerca dos componentes específicos de fluxos de caixa operacionais históricos é útil, conjuntamente com outra informação, na previsão de fluxos de caixa operacionais futuros.

78 - Os fluxos de caixa das atividades operacionais são fundamentalmente provenientes das transações que constituem a principal fonte de geração de recursos financeiros da entidade. São exemplos de fluxos de caixa de atividades operacionais:

(a) Recebimentos de impostos, contribuições, taxas e multas;

(b) Recebimentos pela venda de bens e prestação de serviços;

(c) Recebimentos de subsídios ou transferências e outras dotações ou autorizações orçamentais atribuídas pelo Governo central ou outras entidades do setor público;

(d) Recebimentos de royalties, honorários, comissões e outros rendimentos;

(e) Pagamentos a outras entidades do setor público para financiar as suas operações (não incluindo empréstimos);
(f) Pagamentos a fornecedores de bens e serviços;
(g) Pagamentos a empregados;
(h) Recebimentos e pagamentos de uma entidade seguradora relativos a prémios e indemnizações, anuidades e outros benefícios da apólice;
(i) Pagamentos de impostos sobre a propriedade ou sobre o rendimento (quando apropriado) em relação às atividades operacionais;
(j) Recebimentos ou pagamentos relativos a contratos celebrados para negociação ou comercialização;
(k) Recebimentos ou pagamentos de operações descontinuadas;
(l) Recebimentos ou pagamentos relativos à resolução de litígios.

79 - Algumas transações, tais como a venda de um edifício, podem dar origem a um ganho ou perda que está incluído no resultado. Os fluxos de caixa relativos a estas transações inserem-se nas atividades de investimento. Porém, os pagamentos para construir ou adquirir ativos detidos para arrendamento a terceiros e subsequentemente detidos para venda conforme o descrito na NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis, são fluxos de caixa de atividades operacionais. Os recebimentos das rendas e da subsequente venda destes ativos são também fluxos de caixa de atividades operacionais.

80 - Uma entidade pode deter títulos e empréstimos para negociação ou comercialização, caso em que são assimilados a inventários adquiridos especificamente para revenda. Nestes casos, estas transações constituem a atividade principal da entidade, pelo que os fluxos de caixa provenientes da compra e venda de títulos detidos para negociação ou comercialização são classificados como atividades operacionais.

81 - Pode acontecer que o governo nos seus diferentes níveis ou outras entidades do setor público afetem ou autorizem fundos para financiar as operações de uma entidade, não se fazendo uma clara distinção entre atividades operacionais, de investimentos e de financiamento. Quando uma entidade não é capaz de separar as dotações ou autorizações orçamentais entre atividades operacionais, de investimentos e de financiamento, a dotação ou autorização orçamental deve ser classificada como fluxo de caixa das atividades operacionais e este facto deve ser divulgado no anexo às demonstrações financeiras.

Atividades de investimento

82 - A divulgação separada de fluxos de caixa provenientes das atividades de investimento é importante porque tais fluxos representam a extensão das saídas de caixa no sentido de obter recursos que se espera contribuam para a prestação futura de serviços da entidade. Apenas as saídas de caixa que resultem num ativo reconhecido no balanço são elegíveis para se classificarem como atividades de investimento. São exemplos de fluxos de caixa provenientes da atividade de investimento:
(a) Pagamentos para adquirir ativos fixos tangíveis, intangíveis e outros ativos de longo prazo. Estes pagamentos incluem os relativos a custos de desenvolvimento capitalizados e trabalhos para a própria entidade;
(b) Recebimentos provenientes da venda de ativos fixos tangíveis, intangíveis e outros ativos de longo prazo;
(c) Pagamentos para adquirir instrumentos de capital próprio ou de dívida de outras entidades e interesses em empreendimentos conjuntos (que não sejam pagamentos relativos a instrumentos considerados equivalentes de caixa ou instrumentos financeiros detidos para negociação);
(d) Recebimentos provenientes da venda de instrumentos de capital próprio ou de dívida de outras entidades e de interesses em empreendimentos conjuntos (que não sejam recebimentos relativos a instrumentos considerados equivalentes de caixa ou instrumentos financeiros detidos para negociação);
(e) Adiantamentos e empréstimos feitos a outras entidades (que não sejam adiantamentos e empréstimos feitos por uma instituição financeira pública);
(f) Recebimentos provenientes do reembolso de adiantamentos e empréstimos feitos a outras entidades (que não sejam adiantamentos e empréstimos de uma instituição financeira pública);
(g) Pagamentos relativos a contratos de futuros, contratos forward, contratos de opção e contratos swap, exceto quando os contratos forem detidos para negociação, ou os pagamentos forem classificados como atividades de financiamento; e
(h) Recebimentos provenientes de contratos de futuros, contratos forward, contratos de opção e contratos swap, exceto quando os contratos forem detidos para negociação, ou os recebimentos forem classificados como atividades de financiamento.

Atividades de financiamento

83 - A divulgação separada dos fluxos de caixa provenientes das atividades de financiamento é importante porque é útil para estimar os fluxos de caixa futuros a pagar a financiadores de capital à entidade. São exemplos de fluxos de caixa provenientes de atividades de financiamento:
(a) Recebimentos provenientes da emissão de títulos de dívida, empréstimos, livranças, obrigações, hipotecas e outros empréstimos de curto ou longo prazo;
(b) Reembolsos de empréstimos obtidos; e
(c) Pagamentos efetuados por um locatário relativos à redução do passivo em aberto de uma locação financeira, incluindo juros.

8.6.4 - Relato dos fluxos de caixa de atividades operacionais

84 - Muito embora seja possível fazer o relato dos fluxos de caixa de atividades operacionais usando um método direto, ou um método indireto, a presente norma exige a utilização do método direto pelo qual são divulgadas as classes principais dos recebimentos e dos pagamentos brutos de caixa.

85 - O método direto proporciona informação que, por um lado, pode ser útil na estimativa de fluxos de caixa futuros e, por outro, não está disponível quando se adota o método indireto. Pelo método direto a informação acerca das classes mais importantes de recebimentos e de pagamentos brutos de caixa deve ser obtida a partir dos registos contabilísticos da entidade. Em situações excecionais em que tal seja impraticável, pelo ajustamento de rendimentos e de gastos operacionais e de outras rubricas da demonstração dos resultados em relação a:
(a) Alterações ocorridas, durante o período, nos inventários e nas contas a receber e a pagar de atividades operacionais;
(b) Outros itens não monetários; e
(c) Outros itens relativamente aos quais os efeitos são considerados fluxos de caixa de investimento ou de financiamento.

8.6.5 - Relato dos fluxos de caixa de atividades de investimento e de financiamento

86 - Uma entidade deve relatar separadamente as principais categorias de recebimentos e pagamentos brutos de caixa provenientes de atividades de investimento e de financiamento, exceto na medida em que os fluxos de caixa sejam relatados numa base líquida.

8.6.6 - Relato dos fluxos de caixa numa base líquida

87 - Os fluxos de caixa provenientes das atividades operacionais, de investimento e de financiamento que se seguem, podem ser relatados numa base líquida:
(a) Recebimentos e pagamentos feitos em nome de clientes, contribuintes ou beneficiários, quando os fluxos de caixa reflitam a atividade da outra parte e não as da entidade; e
(b) Recebimentos e pagamentos relativos a itens em que a rotação é elevada, as quantias são grandes, e as maturidades são curtas.

8.6.7 - Fluxos de caixa em moeda estrangeira

88 - Os fluxos de caixa provenientes de transações em moeda estrangeira devem ser registados na moeda funcional da entidade, aplicando à quantia de moeda estrangeira a taxa de câmbio entre esta e a moeda funcional na data do fluxo de caixa.

89 - Os fluxos de caixa de uma entidade controlada estrangeira devem ser transpostos às taxas de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira nas datas dos fluxos de caixa.

90 - Os fluxos de caixa em moeda estrangeira são relatados de forma consistente com a NCP 16 - Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio. Tal permite o uso de uma taxa de câmbio que se aproxima da taxa atual. Por exemplo, pode ser usada uma taxa de câmbio média ponderada de um período para registar transações em moeda estrangeira ou para transpor fluxos de caixa de uma entidade controlada estrangeira. A NCP 16 não permite o uso da taxa de câmbio à data de relato ao transpor os fluxos de caixa de uma entidade controlada estrangeira.

91 - Os ganhos e perdas não realizados provenientes de alterações em taxas de câmbio não são fluxos de caixa. Porém, o efeito das alterações nas taxas de câmbio em caixa e equivalentes de caixa detidos ou devidos numa moeda estrangeira é relatado na demonstração de fluxos de caixa para reconciliar a caixa e os equivalentes de caixa no início e no final do período. Esta informação é apresentada separadamente dos fluxos de caixa das atividades operacionais, de investimento e de financiamento, e inclui as diferenças, se existirem, caso esses fluxos de caixa tivessem sido relatados a taxas de câmbio do fim do período.

8.6.8 - Juros e dividendos

92 - Os fluxos de caixa provenientes de juros e dividendos recebidos e pagos devem ser divulgados separadamente. Cada um deve ser classificado de uma forma consistente, de período para período, como

pertencente a atividades operacionais, de investimento ou de financiamento.
93 - O total de juros pagos durante um período é divulgado na demonstração de fluxos de caixa, quer tenham sido reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados, quer tenham sido capitalizados de acordo com o tratamento alternativo permitido pela NCP 7 - Custos de Empréstimos Obtidos.
94 - Nas instituições financeiras públicas os juros pagos e os juros recebidos são geralmente classificados como fluxos de caixa operacionais. Contudo, os juros pagos e os juros e dividendos recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa de financiamento e fluxos de caixa de investimento, respetivamente, quando os primeiros são custos de obtenção de recursos financeiros, e os segundos são rendimentos de investimentos.
95 - Os dividendos pagos devem ser classificados como fluxos de caixa de financiamento porque são um custo de obtenção dos recursos financeiros.
8.6.9 - Impostos sobre o resultado líquido
96 - Em entidades sujeitas a pagamento de impostos sobre o resultado líquido, os fluxos de caixa respetivos devem ser divulgados separadamente e devem ser classificados como fluxos de caixa de atividades operacionais, salvo se puderem ser especificamente identificados com atividades de financiamento ou de investimento.
97 - As entidades do setor público estão geralmente isentas de impostos sobre o resultado líquido. Contudo, algumas entidades do setor público podem operar sob regimes fiscais equivalentes, em que os impostos incidem da mesma forma que nas entidades do setor privado.
98 - Os impostos sobre o resultado líquido provêm de transações que dão origem a fluxos de caixa classificados como provenientes de atividades operacionais, de investimento ou de financiamento, numa demonstração de fluxos de caixa. Embora os gastos suportados com impostos possam ser prontamente identificáveis com atividades de investimento e de financiamento, os fluxos de caixa de impostos são, muitas vezes, de difícil identificação e podem surgir num período diferente dos fluxos de caixa das transações subjacentes. Assim, os impostos pagos são geralmente classificados como fluxos de caixa das atividades operacionais. Contudo, quando for praticável identificar o fluxo de caixa de impostos com uma transação individual que dá origem a fluxos de caixa classificados como atividades de investimento ou de financiamento, o fluxo de caixa do imposto é classificado proveniente de uma destas classes, conforme apropriado. Quando os fluxos de caixa de impostos são imputados a mais de uma classe de atividades, deve ser divulgada a quantia total de impostos pagos no período.
8.6.10 - Investimentos em entidades controladas, associadas e empreendimentos conjuntos
99 - Ao contabilizar um investimento numa associada ou numa entidade controlada contabilizada pelo método da equivalência patrimonial ou do custo, um investidor restringe o relato na demonstração de fluxos de caixa aos fluxos de caixa entre ele próprio e as entidades participadas, por exemplo, aos dividendos e a adiantamentos.
100 - Uma entidade que relate o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando o método da equivalência patrimonial inclui na sua demonstração de fluxos de caixa os fluxos de caixa que respeitem aos seus investimentos na entidade conjuntamente controlada, e as distribuições e outros pagamentos ou recebimentos entre ambas as entidades.
8.6.11 - Aquisições e alienações de entidades controladas e de outras unidades operacionais
101 - Os fluxos de caixa agregados provenientes de aquisições e de alienações de entidades controladas ou de outras unidades operacionais devem ser apresentados separadamente e classificados como atividades de investimento.
102 - Uma entidade deve divulgar, de forma agregada, a respeito não só de aquisições mas também de alienações de entidades controladas ou outras unidades operacionais que ocorreram durante o período, cada uma das seguintes informações:
(a) A retribuição total resultante da compra ou da alienação;
(b) A parte da retribuição da compra ou da alienação satisfeita por meio de caixa ou seus equivalentes;
(c) A quantia de caixa e seus equivalentes na entidade controlada ou unidade operacional adquirida ou alienada; e
(d) A quantia de ativos e passivos, que não sejam caixa e seus equivalentes, reconhecidos pela entidade controlada ou unidade operacional adquirida ou alienada, agrupados por cada uma das categorias principais.
103 - A apresentação separada dos efeitos dos fluxos de caixa de aquisições e alienações de entidades controladas e outras unidades operacionais em linhas individualizadas, juntamente com a divulgação separada

das quantias de ativos e passivos adquiridos ou alienados, ajuda a distinguir esses fluxos de caixa dos fluxos de caixa provenientes de outras atividades operacionais, de investimento e de financiamento. Os efeitos dos fluxos de caixa de alienações não são deduzidos dos fluxos de caixa correspondentes a aquisições.
104 - A quantia agregada paga ou recebida pela compra ou venda é relatada na demonstração de fluxos de caixa líquida dos saldos de caixa e equivalentes de caixa adquiridos ou alienados.
105 - Os ativos e os passivos, que não sejam caixa ou equivalentes de caixa, de uma entidade controlada ou unidade operacional adquirida ou alienada, só devem ser divulgados quando a entidade controlada ou unidade operacional tiver previamente reconhecido esses ativos ou passivos. Por exemplo, quando uma entidade do setor público que relata segundo o regime de caixa é adquirida por uma outra entidade do setor público, não se exige que a entidade adquirente divulgue os ativos e passivos (que não sejam caixa ou equivalentes de caixa) da entidade adquirida, visto que essa entidade não tinha reconhecido quaisquer ativos e passivos a não ser caixa.
8.6.12 - Transações não monetárias
106 - As transações de investimento e de financiamento que não requerem o uso de caixa ou equivalentes de caixa devem ser excluídas da demonstração de fluxos de caixa. Tais transações devem ser divulgadas em qualquer outra parte das demonstrações financeiras, de forma a proporcionar toda a informação relevante acerca destas atividades de investimento e de financiamento.
107 - Muitas atividades de investimento e de financiamento não têm impacto direto nos fluxos de caixa correntes, embora afetem o património líquido e a estrutura do ativo de uma entidade. A exclusão de transações não monetárias da demonstração de fluxos de caixa é consistente com o objetivo desta demonstração, visto que estes itens não envolvem fluxos de caixa no período corrente. São exemplos de transações não monetárias:
(a) A aquisição de ativos por troca com outros ativos, a assunção de passivos diretamente relacionados com esses ativos ou através de uma locação financeira; e
(b) A conversão de dívida em património líquido.
8.6.13 - Componentes de caixa e equivalentes de caixa
108 - Uma entidade deve divulgar as componentes de caixa e equivalentes de caixa, e deve apresentar uma reconciliação dessas quantias na sua demonstração de fluxos de caixa com as rubricas equivalentes divulgadas no balanço.
109 - Tendo em vista a variedade existente de práticas de gestão de tesouraria e de acordos bancários, a fim de dar cumprimento ao preconizado na presente Norma uma entidade divulga a política que adota para determinar a composição da caixa e equivalentes de caixa.
110 - O efeito de qualquer alteração na política para determinar os componentes de caixa e equivalentes de caixa (por exemplo, uma alteração na classificação de instrumentos financeiros que anteriormente tenham sido considerados parte da carteira de investimentos de uma entidade) é relatado de acordo com a NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas e Erros.
Modelo de Balanço

(ver documento original)

Modelo de demonstração dos resultados por naturezas

(ver documento original)

Modelo de demonstração das alterações no património líquido

(ver documento original)

Modelo de demonstração de fluxos de caixa

(ver documento original)

Modelo de notas explicativas (anexo) às demonstrações financeiras
(Modelo geral)
O presente documento constitui uma compilação das divulgações exigidas nas NCP.
Cada entidade deverá seguir a sequência numérica indicada, em conformidade com as divulgações que deva efetuar. As notas relativamente às quais se considere não existir informação que justifique a sua divulgação não serão utilizadas, devendo manter-se, contudo o número de ordem das que forem utilizadas. Com vista a uma mais fácil divulgação, a informação pretendida pode ser apresentada em quadros. O Manual de

Implementação do SNC-AP inclui exemplos desses quadros. Para melhor enquadramento dos textos constantes dessas divulgações, deve-se recorrer à leitura das normas contabilísticas respetivas.
Adoção pela primeira vez do SNC-AP - Divulgação transitória
No primeiro período de relato em que a entidade aplica pela primeira vez o SNC-AP, deve ser feita a divulgação do que se segue:
(a) Forma como a transição dos normativos anteriores para as NCP afetou a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa relatados;
(b) Reconciliação do património líquido relatado segundo os normativos anteriores com o património líquido segundo as NCP, entre a data de transição para as NCP e o final do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais, elaboradas segundo os normativos anteriores;
(c) Reconciliação do resultado relatado segundo os normativos anteriores, relativo ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais, com o resultado segundo as NCP relativo ao mesmo período;
(d) Reconhecimento ou reversão, pela primeira vez, de perdas por imparidade ao preparar o balanço de abertura de acordo com as NCP (divulgações que, de acordo com o ponto 9, seriam exigidas se o reconhecimento dessas perdas por imparidade ou reversões tivesse ocorrido no período que começa na data de transição para as NCP);
(e) Distinção, nas reconciliações das alíneas (b) e (c), entre correção de erros cometidos em períodos anteriores e alterações às políticas contabilísticas segundo os normativos anteriores (se aplicável);
(f) Se as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCP são (não são) as primeiras demonstrações financeiras apresentadas.
Esta informação não precisa de ser divulgada em períodos posteriores.
1 - Identificação da entidade, período de relato e referencial contabilístico
1.1 - Identificação da entidade, período de relato
(a) Designação da entidade
(b) Endereço
(c) Código da classificação orgânica
(d) Tutela
(e) Legislação que criou a instituição e principal legislação aplicável
(f) Designação e sede da entidade que controla final e local onde podem ser obtidas cópias das demonstrações financeiras consolidadas
(g) Designação e sede da entidade que controla intermédia local onde podem ser obtidas cópias das demonstrações financeiras consolidadas
(h) Caso as demonstrações financeiras anuais sejam apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano indicar:
(i) Período abrangido pelas demonstrações financeiras;
(ii) Razão para usar um período diferente do anual; e
(iii) Indicação de não serem inteiramente comparáveis as quantias das demonstrações financeiras do período anterior.
1.2 - Referencial contabilístico e demonstrações financeiras
(a) Indicação de que foi aplicado o referencial contabilístico SNC-AP e justificação das disposições deste normativo que, em casos excecionais, tenham sido derrogadas e dos respetivos efeitos nas demonstrações financeiras, tendo em vista a necessidade de estas darem uma imagem verdadeira e apropriada do ativo, do passivo e dos resultados da entidade.
(b) Indicação e comentário das contas do balanço e da demonstração dos resultados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do período anterior.
(c) Quando a apresentação ou classificação de itens nas demonstrações financeiras for alterada, as quantias comparativas devem ser reclassificadas, a menos que a reclassificação seja impraticável. Quando as quantias comparativas forem reclassificadas, uma entidade deve divulgar:
(i) A natureza da reclassificação;
(ii) A quantia de cada item ou classe de itens que é reclassificado; e
(iii) A razão da reclassificação.
(iv) Quando for impraticável reclassificar quantias comparativas, uma entidade deve divulgar:
i. A razão para não reclassificar as quantias; e
ii. A natureza dos ajustamentos que teriam sido feitos se as quantias tivessem sido reclassificadas.
(d) Comentário do órgão de gestão sobre a quantia dos saldos significativos de caixa e seus equivalentes que não estejam disponíveis para uso.
(e) Desagregação dos valores inscritos na rubrica de caixa e em depósitos bancários.
2 - Principais políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros

2.1 - Bases de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras.
2.2 - Outras políticas contabilísticas relevantes.
2.3 - Julgamentos (excetuando os que envolvem estimativas) que o órgão de gestão fez no processo de aplicação das políticas contabilísticas e que tiveram maior impacte nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras.
2.4 - Principais pressupostos relativos ao futuro (envolvendo risco significativo de provocar ajustamento material nas quantias escrituradas de ativos e passivos durante o ano financeiro seguinte).
2.5 - Quando a aplicação inicial de uma NCP tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, ou pudesse ter tais efeitos mas é impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar:
(a) O título da Norma;
(b) Quando aplicável, que a alteração na política contabilística é feita de acordo com as suas disposições transitórias;
(c) A natureza da alteração na política contabilística;
(d) Quando aplicável, uma descrição das disposições transitórias;
(e) Quando aplicável, as disposições transitórias que possam ter um efeito em períodos futuros;
(f) Para o período corrente e cada período anterior apresentado, até ao ponto em que seja praticável, a quantia do ajustamento para cada linha afetada das demonstrações financeiras;
(g) A quantia do ajustamento relativo a períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável; e
(h) Se a aplicação retrospetiva exigida pelo parágrafo 20 (a) ou (b) da NCP 2 for impraticável para um período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados, as circunstâncias que conduziram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando a alteração na política contabilística tem sido aplicada.
As demonstrações financeiras de períodos posteriores não necessitam de repetir estas divulgações.
2.6 - Principais fontes de incerteza das estimativas (envolvendo risco significativo de provocar ajustamento material nas quantias escrituradas de ativos e passivos durante o ano financeiro seguinte).
2.7 - Alterações em estimativas contabilísticas com efeito no período corrente ou que se espera que tenham efeito em períodos futuros:
(a) Respetivas naturezas e quantias;
(b) Situações em que é impraticável estimar a quantia do efeito em períodos futuros.
2.8 - Erros materiais de períodos anteriores.
(a) Natureza dos erros de períodos anteriores;
(b) Quantia das correspondentes correções para no fim período anterior;
(c) Quantia das correspondentes correções no início do período anterior;
(d) Impraticabilidade de reexpressão retrospetiva para um período anterior em particular. Indicação das circunstâncias que levaram à existência dessa condição e descrição de como e desde quando o erro foi corrigido.
As demonstrações financeiras de períodos posteriores não necessitam de repetir estas divulgações.
3 - Ativos intangíveis
3.1 - Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de ativos intangíveis, distinguindo entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:
(a) As vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;
(b) Os métodos de amortização usados para ativos intangíveis;
(c) A quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no final do período;
(d) Os itens de cada linha da demonstração dos resultados em que qualquer amortização de ativos intangíveis esteja incluída;
(e) Uma reconciliação da quantia escriturada no início e no final do período mostrando:
(i) Adições, individualizando as provenientes de desenvolvimento interno e as adquiridas separadamente;
(ii) Aumentos ou diminuições durante o período resultantes de revalorizações;
(iii) Perdas por imparidade reconhecidas nos resultados durante período;
(iv) Perdas por imparidade revertidas nos resultados durante o período;
(v) Qualquer amortização reconhecida durante o período;
(vi) Diferenças cambiais líquidas decorrentes da transposição das demonstrações financeiras para a moeda de apresentação, e da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade; e
(vii) Outras alterações na quantia escriturada durante o período.

3.2 - Uma entidade deve divulgar também:
(a) Uma descrição da quantia escriturada e o período de amortização remanescente de qualquer ativo intangível individual que seja material nas demonstrações financeiras da entidade.
(b) Para os ativos intangíveis adquiridos através de uma transação sem contraprestação e inicialmente reconhecidos pelo justo valor:
(i) O justo valor inicialmente reconhecido para estes ativos; e
(ii) A sua quantia escriturada.
(c) A existência e as quantias escrituradas de ativos intangíveis cuja titularidade esteja restringida e as quantias escrituradas de ativos intangíveis dados como garantia de passivos.
(d) A quantia de compromissos contratuais para a aquisição de ativos intangíveis.
(e) Ativos intangíveis mensurados após reconhecimento que tenham sofrido revalorizações nos termos dos dispositivos aplicáveis.
3.3 - Se os ativos intangíveis forem contabilizados por quantias revalorizadas, uma entidade deve divulgar o seguinte:
(a) Por classe de ativos intangíveis:
(i) A data de eficácia da revalorização;
(ii) A quantia escriturada de ativos intangíveis revalorizados;
(iii) A quantia escriturada que teria sido reconhecida caso a classe revalorizada de ativos intangíveis tivesse sido mensurada após reconhecimento usando o custo de aquisição;
(b) O dispositivo legal de suporte;
(c) O excedente de revalorização no início e no final do período de relato, indicando as alterações durante o mesmo e quaisquer restrições na distribuição do saldo.
3.4 - Uma entidade que tenha dispêndios de pesquisa e desenvolvimento deve divulgar a quantia agregada dos dispêndios de pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como um gasto durante o período.
3.5 - Uma entidade deve divulgar ainda a seguinte informação:
(a) Uma descrição de qualquer ativo intangível totalmente amortizado que esteja ainda em uso;
(b) Uma breve descrição dos ativos intangíveis significativos controlados pela entidade mas não reconhecidos como ativos porque não satisfizeram os critérios de reconhecimento da respetiva norma.
4 - Acordos de concessão de serviços: Concedente
4.1 - Um concedente deve divulgar a seguinte informação a respeito de acordos de concessão de serviços em cada período de relato:
(a) Uma descrição do acordo;
(b) Os termos significativos do acordo que possam afetar a quantia, tempestividade, e certeza dos futuros fluxos de caixa (nomeadamente, o período da concessão, as datas de reapreçamento, e a base sobre a qual é determinado o reapreçamento ou a renegociação);
(c) A natureza e extensão (nomeadamente, quantidade, período de tempo, ou quantia, como apropriado) de:
(i) Direitos de usar ativos especificados;
(ii) Direitos de esperar que o concessionário preste serviços especificados em relação ao acordo de concessão de serviços;
(iii) Ativos de concessão de serviços reconhecidos como ativos durante o período de relato, incluindo ativos existentes do concedente reclassificados como ativos da concessão de serviços;
(iv) Direitos de receber ativos especificados no final do acordo de concessão de serviços;
(v) Opções de reforma e de cessação;
(vi) Outros direitos e obrigações (nomeadamente, principais ativos de concessão de serviços e gerais); e
(vii) Obrigações de proporcionar ao concessionário o acesso aos ativos de concessão de serviços ou outros ativos geradores de rendimento; e
(d) Alterações no acordo que ocorreram durante o período de relato.
4.2 - Estas divulgações são apresentadas individualmente para cada acordo de concessão de serviços significativo ou em agregado para cada classe de acordos de concessão de serviços.
5 - Ativos fixos tangíveis
5.1 - Uma entidade deve divulgar, para cada classe de ativos fixos tangíveis reconhecida nas demonstrações financeiras:
(a) As bases de mensuração usadas para determinar a quantia escriturada bruta;
(b) Os métodos de depreciação usados;
(c) As vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
(d) A quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com as perdas de imparidade acumuladas) no início e no fim do período, e
(e) Uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período mostrando:
(i) Adições;

(ii) Alienações;
(iii) Aumentos ou diminuições resultantes de extinção, fusão e reestruturação de entidades;
(iv) Aumentos ou diminuições resultantes de revalorizações e de perdas por imparidade (se existirem) reconhecidas ou revertidas diretamente no património líquido;
(v) Perdas por imparidade e reversões de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados;
(vi) Depreciação;
(vii) As diferenças de câmbio líquidas que surjam da transposição de demonstrações financeiras da moeda funcional para uma moeda de apresentação diferente, incluindo a transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata; e
(viii) Outras alterações.
5.2 - Uma entidade deve também divulgar para cada classe de ativos fixos tangíveis reconhecida nas demonstrações financeiras:
(a) A existência e quantias de restrições de titularidade e os ativos fixos tangíveis dados como garantia de passivos;
(b) A quantia de dispêndios reconhecida na quantia escriturada de um ativo fixo tangível no decurso da sua construção;
(c) A quantia de compromissos contratuais para a aquisição de ativos fixos tangíveis; e
(d) Se não for divulgada separadamente na demonstração dos resultados, a quantia da compensação por terceiros relativa a bens do ativo fixo tangível em imparidade, perdidos ou cedidos, que está incluída nos resultados.
5.3 - A entidade deve divulgar a depreciação durante um período, distinguindo a parte reconhecida nos resultados e a parte incluída no custo de outros ativos.
5.4 - De acordo com a NCP 2, uma entidade divulga a natureza e efeito de qualquer alteração numa estimativa contabilística que tenha efeito material no período corrente, ou que se espera venha a ter em períodos subsequentes. Para ativos fixos tangíveis, tal divulgação pode ocorrer de alterações em estimativas com respeito a:
(a) Valores residuais;
(b) Custos estimados de desmantelamento, remoção ou restauro de ativos fixos tangíveis;
(c) Vidas úteis; e
(d) Método de depreciação.
5.5 - Se os ativos fixos tangíveis forem apresentados por quantias revalorizadas deve ser divulgado:
(a) A data de eficácia da revalorização;
(b) Dispositivo legal de suporte;
(c) O excedente de revalorização, no início e no final dos período de relato, indicando as alterações durante o mesmo e quaisquer restrições na distribuição do seu saldo;
(d) A soma de todos os aumentos dos excedentes de revalorização; e
(e) A soma de todas as reduções dos excedentes de revalorização.
5.6 - Quando aplicável, as entidades devem ainda fazer as seguintes divulgações:
(a) A quantia escriturada de ativos fixos tangíveis temporariamente sem uso;
(b) A quantia escriturada bruta de qualquer ativo fixo tangível totalmente depreciado que ainda esteja em uso; e
(c) A quantia escriturada de ativos fixos tangíveis retirados de uso ativo e detidos para alienação.
6 - Locações
Locatários
6.1 - No que se refere a locações financeiras os locatários devem divulgar o seguinte:
(a) Para cada classe de ativos, a quantia escriturada líquida à data de relato;
(b) Uma reconciliação entre o total dos futuros pagamentos mínimos da locação à data de relato e o seu valor presente.
(c) Além disso, uma entidade deve divulgar o total de futuros pagamentos mínimos da locação futuros à data de relato, e o seu valor presente, para cada um dos seguintes períodos:
(i) Não superior a um ano;
(ii) Superior a um ano e não superior a cinco anos;
(iii) Superior a cinco anos.
(d) As rendas contingentes reconhecidas como gastos do período;
(e) O total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera receber segundo sublocações não canceláveis à data de relato; e
(f) Uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locatário, incluindo pelo menos o seguinte:
(i) Os critérios na base dos quais se determinam as rendas contingentes a pagar;
(ii) A existência e os termos de renovação, ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento; e

(iii) Restrições impostas por acordos de locação, tais como as respeitantes ao retorno dos resultados, retorno de contribuições de capital, dividendos ou distribuições similares, dívida adicional e futuras locações.
6.2 - No que se refere a locações operacionais os locatários devem divulgar o seguinte:
(a) O total dos futuros pagamentos mínimos de locação segundo locações operacionais não canceláveis para cada um dos seguintes períodos:
(i) Não superior a um ano;
(ii) Superior a um ano e não superior a cinco anos;
(iii) Superior a cinco anos;
(b) O total de futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera receber segundo sublocações não canceláveis à data de relato;
(c) Pagamentos de locação e de sublocação reconhecidos como um gasto do período, separando as quantias relativas a pagamentos mínimos de locação, rendas contingentes e pagamentos de sublocação;
(d) Uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locatário, incluindo pelo menos o seguinte:
(i) Os critérios na base dos quais se determinam as rendas contingentes a pagar;
(ii) A existência e os termos de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento; e
(iii) Restrições impostas por acordos de locação, tais como as respeitantes ao retorno dos resultados, retorno de contribuições de capital, dividendos ou distribuições similares, dívida adicional e futuras locações.
Locadores
6.3 - Quanto a locações financeiras os locadores devem divulgar o seguinte:
(a) Uma reconciliação entre o investimento total bruto na locação à data de relato e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber na mesma data. Adicionalmente, uma entidade deve divulgar o investimento bruto na locação e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber à data de relato, relativamente a cada um dos seguintes períodos:
(i) Não superior a um ano;
(ii) Superior a um ano e não superior a cinco anos; e
(iii) Superior a cinco anos.
(b) Rendimento financeiro não obtido;
(c) Os valores residuais não garantidos que acrescem em benefício do locador;
(d) O ajustamento acumulado de pagamentos mínimos da locação a receber incobráveis;
(e) As rendas contingentes reconhecidas como rendimentos do período na demonstração dos resultados; e
(f) Uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locador.
6.4 - Quanto a locações operacionais os locadores devem divulgar o seguinte:
(a) O total dos futuros pagamentos mínimos da locação relativo a locações operacionais não canceláveis, para cada um dos seguintes períodos:
(i) Não superior a um ano;
(ii) Superior a um ano e não superior a cinco anos; e
(iii) Superior a cinco anos.
(b) O total das rendas contingentes reconhecidas como rendimentos do período na demonstração dos resultados; e
(c) Uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locador.
6.5 - Os requisitos de divulgação para locatários e locadores aplicam-se igualmente às vendas seguidas de locação. Assim, a descrição dos acordos significativos de locação para estes casos implica a divulgação de cláusulas únicas e invulgares do acordo ou dos termos da transação.
7 - Custos de empréstimos obtidos
7.1 - Uma entidade deve divulgar:
(a) A política contabilística adotada para os custos de empréstimos obtidos;
(b) A quantia dos custos de empréstimos capitalizada durante o período; e
(c) A taxa de capitalização usada para determinar a quantia de custos de empréstimos elegíveis para capitalização (quando for necessário aplicar uma taxa média de capitalização a empréstimos obtidos para fins gerais).
8 - Propriedades de investimento
Modelo do justo valor e modelo do custo
8.1 - As divulgações seguintes aplicam-se em complemento das previstas na nota 6 - Locações. De acordo com a NCP 6 o titular de uma propriedade de investimento faz as divulgações dos locadores sobre locações que tenha celebrado. Uma entidade que detenha uma propriedade de investimento segundo uma locação financeira ou uma locação operacional faz as divulgações dos locatários para locações financeiras e faz divulgações dos locadores para quaisquer locações operacionais que tenham celebrado.
8.2 - Uma entidade deve divulgar:
(a) Se aplica o modelo do justo valor ou o modelo do custo;

(b) Se aplica o modelo do justo valor, se, e em que circunstâncias, os interesses em propriedades detidos segundo locações operacionais são classificados e contabilizados como propriedades de investimento;
(c) Quando a classificação for difícil, os critérios que usa para distinguir uma propriedade de investimento de uma propriedade ocupada pelo titular e de uma propriedade detida para venda no decurso normal da atividade;
(d) Os métodos e pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor das propriedades de investimento, incluindo uma declaração sobre se a determinação do justo valor foi suportada por evidência do mercado ou se foi mais baseada em outros fatores (que a entidade deve divulgar) devido à natureza da propriedade e à falta de dados comparáveis de mercado;
(e) A extensão até à qual o justo valor das propriedades de investimento (como mensurado ou divulgado nas demonstrações financeiras) se baseia numa avaliação feita por um avaliador independente com uma qualificação profissional reconhecida e relevante e com experiência recente na localização e categoria das propriedades de investimento que estão a ser avaliadas. Se tal avaliação não tiver sido feita, esse facto deve ser divulgado;
(f) As quantias incluídas na demonstração dos resultados quanto a:
(i) Propriedade de investimento que não geraram rendimento de rendas durante o período;
(ii) A existência e quantia de restrições sobre o grau de realização das propriedades de investimento ou sobre a remessa de rendimento e de recebimentos de alienações; e
(iii) Obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver propriedades de investimento ou para fazer reparações, manutenção ou melhorias.
Modelo do justo valor
8.3 - Além das divulgações exigidas anteriormente, uma entidade que aplique o modelo do justo valor deve também divulgar uma reconciliação da quantia escriturada das propriedades de investimento no início e no fim do período, mostrando o que se segue:
(a) Adições, divulgando separadamente as adições resultantes de aquisições e as resultantes de dispêndio subsequente reconhecido na quantia escriturada de um ativo;
(b) Adições resultantes de aquisições por meio de concentrações da entidade;
(c) Alienações;
(d) Ganhos ou perdas líquidos provenientes do justo valor;
(e) As diferenças cambiais líquidas que surjam da transposição de demonstrações financeiras para uma moeda de apresentação diferente, 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 titular; e
(g) Outras alterações.
8.4 - Quando uma avaliação obtida for ajustada significativamente para efeito das demonstrações financeiras, por exemplo para evitar dupla contagem de ativos ou passivos que são reconhecidos como ativos e passivos separados, a entidade deve divulgar uma reconciliação entre a avaliação obtida e a avaliação ajustada incluída nas demonstrações financeiras, mostrando separadamente a quantia agregada de quaisquer obrigações de locação que tenham sido acrescentadas, e quaisquer outros ajustamentos significativos.
8.5 - Nos casos excecionais em que não seja possível mensurar o justo valor com fiabilidade, uma propriedades de investimento é mensurada usando o modelo do custo, a reconciliação exigida na nota 8.3 deve divulgar as quantias relativas a essas propriedades de investimento separadamente de quantias relativas a outras propriedades de investimento. Além disso, uma entidade deve divulgar:
(a) Uma descrição das propriedades de investimento;
(b) Uma explicação sobre o facto de o justo valor não poder ser mensurado com fiabilidade;
(c) Se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual seja provável que fique o justo valor; e
(d) Sobre a alienação de propriedade de investimento não registada pelo justo valor:
(i) O facto de a entidade ter alienado propriedades de investimento não registadas pelo justo valor;
(ii) A quantia escriturada dessas propriedades de investimento à data da venda; e
(iii) A quantia de ganho ou perda reconhecido.
Modelo do custo
8.6 - Além das divulgações exigidas pela nota 8.2, uma entidade que aplique o modelo do custo deve também divulgar:
(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 perdas de imparidade acumuladas) no início e no fim do período;

(d) Uma reconciliação da quantia escriturada das propriedades de investimento no início e no fim do período mostrando o que se segue:
(i) Adições, divulgando separadamente as adições resultantes de aquisições e as resultantes de dispêndio subsequente reconhecido como um ativo;
(ii) Adições resultantes de aquisições por meio de concentrações da entidade;
(iii) Alienações;
(iv) Depreciação;
(v) A quantia de perdas por imparidade reconhecidas, e a quantia de perdas por imparidade revertidas, durante o período;
(vi) As diferenças cambiais líquidas que surjam da transposição de demonstrações financeiras para uma moeda de apresentação diferente, 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 proprietário; e
(viii) Outras alterações; e
(e) O justo valor de propriedades de investimento. Nos casos excecionais em que uma entidade não possa determinar o justo valor da propriedade de investimento com fiabilidade, deve divulgar:
(i) Uma descrição das propriedades de investimento;
(ii) Uma explicação sobre o facto de o justo valor não poder ser determinado com fiabilidade; e
(iii) Se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual é altamente provável que fique o justo valor.
9 - Imparidade de ativos
Divulgações gerais
9.1 - Uma entidade deve divulgar os critérios por si desenvolvidos para distinguir ativos não geradores de caixa de ativos geradores de caixa.
Divulgações específicas - Ativos não geradores de caixa
9.2 - Uma entidade deve divulgar o seguinte por cada perda por imparidade material reconhecida ou revertida durante o período:
(a) Os acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento ou reversão da perda por imparidade.
(b) A quantia da perda por imparidade reconhecida ou revertida.
(c) A natureza do ativo.
(d) O segmento a que o ativo pertence se a entidade relatar a informação por segmentos de acordo com a NCP 25.
(e) Se a quantia recuperável de serviço do ativo é o seu justo valor menos custos de vender ou o seu valor de uso.
(f) Se a quantia recuperável de serviço for o justo valor menos custos de vender, a base usada para determinar o justo valor menos custos de vender (tal como se o justo valor foi determinado por referência a um mercado ativo).
(g) Se a quantia recuperável de serviço for o valor de uso, a abordagem usada para determinar o valor de uso.
9.3 - Uma entidade deve divulgar a informação que se segue para o total de perdas por imparidade e o total de reversões de perdas por imparidade reconhecidas durante o período para as quais nenhuma informação esteja divulgada:
(a) As principais classes de ativos afetados por perdas por imparidade (e as principais classes de ativos afetados por reversões de perdas por imparidade).
(b) Os principais acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento das perdas por imparidade e reversões de perdas por imparidade.
9.4 - Uma entidade deve divulgar os principais pressupostos usados para determinar a quantia recuperável de serviço de ativos durante o período.
Divulgações específicas - Ativos geradores de caixa
9.5 - Uma entidade deve divulgar o seguinte por cada perda por imparidade material reconhecida ou revertida durante o período para um ativo individual gerador de caixa ou uma unidade geradora de caixa:
(a) Os acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento ou reversão da perda por imparidade.
(b) A quantia da perda por imparidade reconhecida ou revertida.
(c) Relativamente a um ativo gerador de caixa:
(i) A natureza do ativo; e
(ii) Se a entidade relata informação por segmentos de acordo com a NCP 25, o segmento relatado a que o ativo pertence, com base no formato de relato da entidade.
(d) Relativamente a uma unidade geradora de caixa:

(i) Uma descrição da unidade geradora de caixa (por exemplo, se é uma linha de produtos, uma instalação, uma operação comercial, uma área geográfica ou um segmento relatado);
(ii) A quantia da perda por imparidade reconhecida ou revertida por classe de ativos e, se a entidade relatar informação por segmentos de acordo com a NCP 25, por segmento relatado com base no formato de relato da entidade; e
(iii) Se a agregação de ativos para identificar a unidade geradora de caixa se alterou desde a estimativa anterior da quantia recuperável (se a houver) da unidade geradora de caixa, uma descrição da forma corrente e anterior de agregar ativos e as razões para alterar essa forma de identificação da unidade geradora de caixa.
(e) Se a quantia recuperável do ativo é o justo valor menos custos de vender ou o seu valor de uso;
(f) Se a quantia recuperável do ativo for o justo valor menos custos de vender, a base usada para determinar esse valor (por exemplo, se o justo valor foi determinado com referência a um mercado ativo); e
(g) Se a quantia recuperável for o valor de uso, as taxas de desconto usadas na estimativa corrente e anterior (se houver) do valor de uso.
9.6 - Uma entidade deve divulgar a seguinte informação para as perdas por imparidade agregadas e as reversões agregadas de perdas por imparidade reconhecidas durante o período para o qual nenhuma informação é divulgada de acordo com a nota anterior:
(a) As principais classes de ativos afetados por perdas por imparidade e as principais classes de ativos afetados por reversões de perdas por imparidade; e
(b) Os principais acontecimentos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento destas perdas por imparidade e reversões de perdas por imparidade.
9.7 - Uma entidade deve divulgar os principais pressupostos usados para determinar a quantia recuperável de ativos durante o período.
10 - Inventários
10.1 - Uma entidade deve divulgar:
(a) As políticas contabilísticas adotadas na mensuração de inventários, incluindo a(s) fórmula(s) de custeio usada(s);
(b) A quantia total registada de inventários e a quantia escriturada por classificações apropriadas à entidade;
(c) A quantia de inventários registada pelo justo valor menos custos de vender;
(d) A quantia de inventários reconhecida como gasto durante o período;
(e) A quantia de qualquer redução de inventários reconhecida como um gasto do período;
(f) A quantia da reversão de qualquer redução que seja reconhecida na demonstração dos resultados do período;
(g) As circunstâncias ou acontecimentos que levaram à reversão de uma redução de inventários;
(h) A quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.
11 - Agricultura
Divulgações gerais
11.1 - Uma entidade deve divulgar o ganho ou perda global que surja durante o período corrente no reconhecimento inicial de ativos biológicos e produtos agrícolas e das alterações no justo valor menos os custos estimados no ponto de venda dos ativos biológicos.
11.2 - Uma entidade deve fazer uma descrição dos ativos biológicos que distinga entre ativos biológicos consumíveis e ativos biológicos de produção duradoura, e entre ativos biológicos detidos para venda e ativos biológicos detidos para distribuição gratuita ou com retribuição simbólica. Estas divulgações devem contemplar simultaneamente uma descrição quantificada e uma descrição narrativa.
11.3 - Uma entidade deve ainda divulgar:
(a) A natureza das suas atividades que envolvem cada grupo de ativos biológicos; e
(b) Mensurações não financeiras ou estimativas das quantidades físicas de:
(i) Cada grupo de ativos biológicos da entidade no final do período; e
(ii) Produção de produtos agrícolas durante o período.
11.4 - Uma entidade deve divulgar os métodos e pressupostos relevantes utilizados na determinação do justo valor de cada grupo de produtos agrícolas no ponto da colheita e de cada grupo de ativos biológicos.
11.5 - Uma entidade deve divulgar o justo valor menos os custos estimados no ponto de venda dos produtos agrícolas colhidos durante o período, determinado no ponto de colheita.
11.6 - Uma entidade deve divulgar:
(a) A existência e quantias registadas de ativos biológicos cuja propriedade esteja sujeita a ónus ou encargos, designadamente as quantias registadas de ativos biológicos dados em penhora como garantia de passivos;
(b) A natureza e extensão de restrições sobre o uso ou capacidade da entidade vender ativos biológicos;

(c) A quantia de compromissos para o desenvolvimento ou aquisição de ativos biológicos; e
(d) A estratégia de gestão do risco financeiro relativo à atividade agrícola.
11.7 - Uma entidade deve apresentar uma reconciliação das alterações na quantia escriturada de ativos biológicos entre o início e o fim do período corrente. Essa reconciliação deve incluir:
(a) O ganho ou perda resultante de alterações do justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, divulgado separadamente para ativos biológicos de produção duradoura e ativos biológicos consumíveis;
(b) Aumentos devidos a compras;
(c) Aumentos devidos a ativos adquiridos por meio de uma transação sem contraprestação;
(d) Diminuições atribuíveis a vendas de ativos;
(e) Diminuições resultantes de distribuições gratuitas ou com retribuição simbólica;
(f) Diminuições devidas a colheitas;
(g) Variações resultantes de reestruturações de entidades; e
(h) Outras alterações.
Divulgações adicionais de ativos biológicos quando o justo valor não puder ser mensurado com fiabilidade
11.8 - Se uma entidade mensurar ativos biológicos pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas deve divulgar relativamente a tais ativos biológicos:
(a) Uma descrição desses ativos biológicos;
(b) Uma explicação da razão por que o justo valor não pode ser mensurado com fiabilidade;
(c) Se possível, o intervalo de estimativas dentro das quais é altamente provável que se situe o justo valor;
(d) O método de depreciação usado;
(e) As vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas; e
(f) A quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período.
11.9 - Se, durante o período corrente, uma entidade mensurar os ativos biológicos pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, deve divulgar qualquer ganho ou perda reconhecido na alienação de tal ativo biológico separadamente, e na reconciliação exigida na nota 11.6 deve divulgar separadamente as quantias relativas a tais ativos biológicos. Além disso, a reconciliação deve incluir as seguintes quantias incluídas nos resultados relacionadas com esses ativos biológicos:
(a) Perdas por imparidade;
(b) Reversões de perdas por imparidade; e
(c) Depreciação.
11.10 - Se o justo valor de ativos biológicos anteriormente mensurados pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas se tornar mensurável com fiabilidade no decurso do período corrente, uma entidade deve divulgar relativamente a esses ativos biológicos:
(a) Uma descrição dos ativos biológicos;
(b) Uma explicação da razão por que o justo valor se tornou mensurável com fiabilidade; e
(c) O efeito da alteração.
12 - Contratos de construção
12.1 - Uma entidade deve divulgar:
(a) A quantia do rendimento do contrato reconhecida como rendimento do período;
(b) Os métodos usados para determinar o rendimento do contrato reconhecido no período; e
(c) Os métodos usados para determinar a fase de acabamento dos contratos em curso.
12.2 - Uma entidade deve divulgar para cada contrato em curso à data de relato:
(a) A quantia agregada de custos suportados e ganhos reconhecidos (menos perdas reconhecidas) até à data;
(b) A quantia de adiantamentos recebidos; e
(c) A quantia de retenções.
13 - Rendimento de transações com contraprestação
13.1 - Uma entidade deve divulgar:
(a) As políticas contabilísticas adotadas para o reconhecimento do rendimento incluindo os métodos adotados para determinar a fase de acabamento das transações que envolvam a prestação de serviços;
(b) A quantia de cada categoria significativa de rendimento reconhecida durante o período incluindo o rendimento proveniente de:
(i) Prestações de serviços;
(ii) Venda de bens;
(iii) Juro;
(iv) Royalties; e
(v) Dividendos ou distribuições similares; e

(c) A quantia de rendimento proveniente da troca de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa de rendimento.
14 - Rendimento de transações sem contraprestação
14.1 - Uma entidade deve divulgar:
(a) A quantia de rédito proveniente de transações sem contraprestação reconhecidas durante o período por classes principais evidenciando separadamente:
(i) Impostos, evidenciando separadamente as classes principais de impostos; e
(ii) Transferências, evidenciando separadamente as classes principais de réditos de transferências.
(b) A quantia de contas a receber reconhecidas relacionadas com rendimentos sem contraprestação.
(c) A quantia de passivos reconhecidos relacionados com ativos transferidos sujeitos a condições.
(d) A quantia de passivos reconhecidos relativos a empréstimos bonificados que estão sujeitos às condições dos ativos transferidos;
(e) A quantia de ativos reconhecidos que estão sujeitos a restrições e a natureza dessas restrições.
(f) A existência e quantia de quaisquer adiantamentos de recebimentos relativos a transações sem contraprestação.
(g) A quantia de quaisquer passivos perdoados.
14.2 - Uma entidade deve divulgar também:
(a) As políticas contabilísticas adotadas para o reconhecimento de rendimentos provenientes de transações sem contraprestação.
(b) Para as principais classes de réditos de transações sem contraprestação, as bases em que foi mensurado o justo valor dos recursos que fluíram para a entidade.
(c) Para as principais classes de réditos de impostos que a entidade não tenha podido mensurar com fiabilidade durante o período em que o acontecimento tributável ocorra, informação acerca da natureza desses impostos; e
(d) A natureza e tipo das principais classes de legados, ofertas e doações, evidenciando separadamente as principais classes de bens em espécie recebidos.
14.3 - As entidades devem ainda divulgar a natureza e tipo das principais classes de serviços em espécie recebidos, incluindo os não reconhecidos.
15 - Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes
15.1 - Para cada classe de provisões, a entidade deve divulgar:
(a) A quantia escriturada no início e no fim do período;
(b) Provisões adicionais feitas no decurso do período, incluindo aumentos às provisões existentes;
(c) Quantias utilizadas (isto é, suportadas e debitadas contra a provisão) durante o período;
(d) Quantias não utilizadas revertidas durante o período;
(e) O aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto.
15.2 - A entidade deve divulgar adicionalmente o seguinte, para cada classe de provisões:
(a) Uma breve descrição da natureza da obrigação e o momento esperado de quaisquer exfluxos de benefícios económicos esperados ou de potencial de serviço;
(b) Uma indicação das incertezas acerca da quantia ou momento desses exfluxos. Quando for necessário prestar tal informação, a entidade deve divulgar os principais pressupostos assumidos respeitantes aos acontecimentos futuros;
(c) A quantia de qualquer reembolso esperado, indicando a quantia de qualquer ativo que tenha sido reconhecido relativamente ao mesmo.
15.3 - A menos que seja remota a possibilidade de qualquer exfluxo na liquidação, uma entidade deve divulgar para cada classe de passivos contingentes à data de relato, uma breve descrição da natureza dos mesmos e, quando praticável:
(a) Uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurado de acordo com os requisitos da norma;
(b) Uma indicação das incertezas relacionadas com a quantia ou o momento de qualquer exfluxo;
(c) A possibilidade de qualquer reembolso.
15.4 - Quando for provável um influxo de benefícios económicos ou de potencial de serviço, a entidade deve fazer uma breve descrição da natureza dos ativos contingentes à data do relato, e, quando praticável, divulgar uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurado usando os princípios estabelecidos para a mensuração de provisões.
15.5 - Quando qualquer da informação exigida duas notas anteriores não for divulgada porque não é praticável fazê-lo, esse facto deve ser divulgado.
15.6 - Em casos extremamente raros, pode considerar-se que a divulgação de alguma ou de toda a informação exigida pode prejudicar seriamente a posição da entidade numa disputa com outras partes sobre o

assunto da provisão, passivo contingente ou ativo contingente. Nestes casos, a entidade não necessita de divulgar a informação, mas deve divulgar a natureza geral da disputa, juntamente com o facto de que, e a razão por que, a informação não está divulgada.
16 - Efeitos de alterações em taxas de câmbio
16.1 - Uma entidade deve divulgar:
(a) A quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados, exceto as que resultem de instrumentos financeiros mensurados pelo justo valor através dos resultados de acordo com a NCP 18 - Instrumentos Financeiros; e
(b) As diferenças de câmbio líquidas classificadas num componente separado do património líquido, e uma reconciliação da quantia de tais diferenças de câmbio entre o início e o fim do período.
16.2 - Quando a moeda de apresentação for diferente da moeda funcional, esse facto deve ser indicado, juntamente com a divulgação da moeda funcional e as razões para usar uma moeda de apresentação diferente.
16.3 - Quando houver uma alteração na moeda funcional, quer da entidade que relata, quer de uma unidade operacional no estrangeiro significativa, esse facto e as razões para a alteração na moeda funcional devem ser divulgados.
17 - Acontecimentos após a data de relato
17.1 - Uma entidade deve divulgar a data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e quem deu essa autorização. Se um outro órgão deliberativo tiver o poder de alterar as demonstrações financeiras após emissão, a entidade deve divulgar esse facto.
17.2 - Se uma entidade receber informações após a data de relato, mas antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, acerca de condições que existiam à data de relato, a entidade deve atualizar as divulgações que se relacionam com essas condições, à luz das novas informações.
17.3 - Se os acontecimentos após a data de relato, que não dão lugar a ajustamentos, forem materialmente relevantes a sua não divulgação pode influenciar as decisões económicas dos utilizadores tomadas com base nas demonstrações financeiras. Em conformidade, uma entidade deve divulgar para cada categoria material de acontecimentos após a data de relato que não dão lugar a ajustamentos, os seguintes aspetos:
(a) A natureza do acontecimento; e
(b) Uma estimativa do seu efeito financeiro, ou uma declaração que essa estimativa não pode ser feita.
18 - Instrumentos financeiros
Divulgações gerais
Uma entidade deve divulgar:
18.1 - Em relação às políticas contabilísticas as bases de mensuração utilizadas para os instrumentos financeiros e outras políticas contabilísticas utilizadas para a contabilização de instrumentos financeiros relevantes para a compreensão das demonstrações financeiras.
18.2 - Quantia escriturada de cada uma das categorias de ativos financeiros e passivos financeiros, no total e para cada um dos tipos significativos de ativos e passivos financeiros de entre cada categoria:
(a) Ativos financeiros mensurados ao justo valor através de resultados;
(b) Ativos financeiros mensurados ao custo amortizado menos imparidade;
(c) Instrumentos de capital próprio de uma outra entidade mensurados ao custo menos imparidade;
(d) Compromissos de empréstimo mensurados ao custo menos imparidade;
(e) Passivos financeiros mensurados ao justo valor através de resultados;
(f) Passivos financeiros mensurados ao custo amortizado;
(g) Ativos financeiros para os quais foi reconhecida imparidade, com indicação, para cada uma das classes, separadamente, a quantia contabilística que resulta da mensuração ao custo ou custo amortizado e a imparidade acumulada.
18.3 - Bases de determinação do justo valor (e.g. cotação de mercado, quando ele existe, ou a técnica de avaliação) para todos os ativos financeiros e passivos financeiros mensurados ao justo valor.
18.4 - Situações em que a mensuração fiável do justo valor deixou de estar disponível para um instrumento de capital próprio mensurado ao justo valor através de resultados.
18.5 - Relativamente ao desreconhecimento de ativos financeiros transferidos para uma outra entidade em transações que não se qualificam para tal divulgar, para cada classe de tais ativos financeiros:
a) Natureza dos ativos;
b) Natureza dos riscos e benefícios de detenção a que se continua exposto;
c) Quantias escrituradas dos ativos e de quaisquer passivos associados que se continuam a reconhecer.
18.6 - Ativos dados em garantia, como colateral de passivos ou passivos contingentes:

(a) Quantia escriturada dos ativos financeiros dados, em penhor, promessa de penhor ou outra forma de garantia, como colateral; e
(b) Termos e condições relativos ao penhor, ou promessa de penhor, ou outra forma de garantia.
18.7 - Situações de incumprimento para empréstimos obtidos reconhecidos à data do balanço:
(a) Detalhe do incumprimento no decurso do período relativo a amortização, juro, procura de fundos ou nos termos da conversão de tais empréstimos que permitam ao credor exigir o pagamento à data do balanço;
(b) Quantia escriturada de empréstimos a pagar em incumprimento à data do balanço;
(c) Em que medida o incumprimento foi sanável, ou os termos do pagamento foram renegociados, antes das demonstrações financeiras terem sido autorizadas para emissão.
18.8 - Incumprimento, durante o período, dos termos de contratos de empréstimo além dos referidos no parágrafo anterior (divulgar a informação exigida no parágrafo anterior, se tais incumprimentos permitem ao credor exigir pagamento acelerado, a menos que os incumprimentos tenham sido sanados, ou os termos do compromisso renegociados, até à data do balanço).
18.9 - Quantia das dívidas da entidade cuja duração residual seja superior a cinco anos, assim como a quantia de todas as dívidas da entidade cobertas por garantias reais prestadas, com indicação da natureza e da forma dessas garantias.
18.10 - Relativamente aos rendimentos e gastos divulgar:
(a) Os ganhos líquidos e perdas líquidas reconhecidas de: ativos financeiros mensurados ao justo valor através de resultados; passivos financeiros ao justo valor através de resultados; ativos financeiros mensurados ao custo amortizado menos imparidade; e passivos financeiros mensurados ao custo amortizado.
(b) Total de rendimento de juros e total de gasto de juros (calculado utilizando o método da taxa de juro efetiva) para ativos e passivos financeiros não mensurados ao justo valor através de resultados.
(c) Quantia de perda por imparidade reconhecida para cada uma das classes de ativos financeiros.
Contabilidade de cobertura
18.11 - Em separado e por cada uma das quatro categorias de cobertura:
(a) Descrição da cobertura;
(b) Descrição dos instrumentos financeiros designados como instrumentos de cobertura e respetivos justos valores à data do balanço;
(c) Natureza do risco que esteja a ser coberto, incluindo uma descrição do item coberto.
18.12 - Para cobertura de risco de taxa de juro fixa ou risco de preço de ativos detidos ou abrangidos por um compromisso firme:
(a) Quantia de alteração no justo valor do instrumento de cobertura reconhecida na demonstração dos resultados;
(b) Quantia de alteração no justo valor dos elementos cobertos reconhecida na demonstração dos resultados.
18.13 - Para cobertura do risco de taxa de juro variável, risco de taxa de câmbio, risco de preço de ativos abrangidos por uma elevada probabilidade de transação futura, ou num investimento líquido numa unidade operacional estrangeira:
(a) Períodos em que é expetável que os fluxos de caixa ocorram e os períodos em que é expetável que afetem os resultados;
(b) Descrição de transação futura para a qual a contabilização da cobertura foi previamente utilizada mas que já não se espera mais que a transação ocorra;
(c) Quantia resultante da alteração de justo valor de instrumentos de cobertura que foi reconhecida no capital próprio durante o período;
(d) Quantia que foi removida do capital próprio e reconhecida nos resultados do período, evidenciando a quantia incluída em cada uma das linhas da demonstração dos resultados.
Instrumentos de capital próprio
18.14 - Indicação das quantias do capital social nominal e do capital social por realizar e respetivos prazos de realização.
18.15 - Número de ações representativas do capital social, respetivas categorias e valor nominal por categoria, ou, na falta deste, o valor unitário, face ao capital subscrito, das ações ou quotas subscritas durante o período dentro dos limites do capital autorizado, bem como o seu número.
18.16 - Reconciliação, para cada classe de ações, entre o número de ações em circulação no início e no fim do período. (Identificando separadamente cada tipo de alterações verificadas no período, incluindo novas emissões, exercício de opções, direitos e warrants, conversões de valores mobiliários convertíveis, transações com ações próprias, fusões ou cisões e emissões de bónus (aumentos de capital por incorporação de reservas) ou splits de ações).

18.17 - Quantias de aumentos de capital realizados no período e a dedução efetuada como custos de emissão.
18.18 - Quantias e descrição de outros instrumentos de capital próprio emitidos e a respetiva quantia acumulada à data do balanço, com indicação do seu número e do âmbito dos direitos que conferem.
Riscos relativos a instrumentos financeiros
18.19 - Ativos financeiros mensurados ao custo amortizado menos imparidade: termos significativos e condições que afetam a quantia, o momento e segurança de fluxos de caixa futuros, incluindo risco de taxa de juro, risco de taxa de câmbio e risco de crédito.
Outras situações
18.20 - Relativamente a instrumentos financeiros que não sejam participações de capital em entidades controladas, associadas ou acordos conjuntos, deve ser divulgado:
(a) O custo de aquisição ou, caso tenha sido adotada uma base de mensuração alternativa, o justo valor no início e no fim do período,
(b) Os aumentos, diminuições e transferências durante o período,
(c) Os ajustamentos de valor acumulados no início e no fim do período,
(d) Os ajustamentos de valor registados durante o período,
18.21 - Relativamente às participações de capital em entidades que não sejam subsidiárias, associadas ou entidades conjuntamente controladas, deve ser divulgado a denominação ou firma e a sede estatutária de cada uma das entidades em que a empresa detém, quer ela própria quer através de uma pessoa agindo em seu nome mas por conta da empresa, uma participação, com indicação da fração do capital detido, do montante do capital e das reservas, assim como dos resultados do último período da empresa em causa para o qual tenham sido elaboradas demonstrações financeiras; as informações relativas ao capital e reservas e aos resultados podem ser omissas se a empresa em causa não publicar o seu balanço.
18.22 - Para os investimentos financeiros inscritos por uma quantia acima do seu justo valor, divulgar a quantia escriturada e o justo valor dos ativos considerados isoladamente ou agrupados de forma adequada, e as razões que motivaram a não redução da quantia escriturada, incluindo a natureza dos elementos que permitam presumir que a quantia escriturada será recuperada.
19 - Benefícios dos empregados
Divulgações de benefícios definidos
19.1 - Uma entidade deve divulgar a informação que se segue acerca de planos de benefícios definidos:
(a) A política contabilística da entidade quanto ao reconhecimento de ganhos e perdas atuariais.
(b) Uma descrição geral do tipo de plano.
(c) Uma reconciliação dos saldos de abertura e encerramento do valor presente da obrigação de benefícios definidos mostrando separadamente, se aplicável, os efeitos durante o período atribuíveis a cada ponto que se segue:
(i) Custo do serviço corrente;
(ii) Custo de juros;
(iii) Contribuições dos participantes do plano;
(iv) Ganhos e perdas atuariais;
(v) Benefícios pagos;
(vi) Custo dos serviços passados;
(vii) Concentrações de entidades;
(viii) Cortes; e
(ix) Liquidações.
(d) Uma análise da obrigação de benefícios definidos dividida por quantias de planos que estejam totalmente sem fundo e quantias decorrentes de planos que estejam total ou parcialmente com fundo.
(e) Uma reconciliação dos saldos de abertura e de encerramento dos justos valores dos ativos do plano e dos saldos de abertura e de encerramento de quaisquer direitos de reembolso reconhecidos como um ativo mostrando separadamente, se aplicável, os efeitos durante o período atribuíveis a cada ponto que se segue:
(i) Retorno esperado dos ativos do plano;
(ii) Ganhos e perdas atuariais;
(iii) Alterações nas taxas de câmbio de moeda estrangeira em planos mensurados numa moeda diferente da moeda de apresentação da entidade;
(iv) Contribuições do empregador;
(v) Contribuições dos participantes do plano;
(vi) Benefícios pagos;
(vii) Concentrações de entidades; e
(viii) Liquidações.

(f) Uma reconciliação do valor presente da obrigação de benefícios definidos constante de (c) e do justo valor dos ativos do plano constante de (e) para os ativos e passivos reconhecidos no balanço, mostrando pelo menos:
(i) O custo dos serviços passados não reconhecido não balanço;
(ii) O justo valor à data de relato de qualquer direito de reembolso reconhecido como um ativo (com uma breve descrição da ligação entre o direito de reembolso e a respetiva obrigação); e
(iii) As outras quantias reconhecidas no balanço.
(g) O gasto total reconhecido na demonstração dos resultados relativamente a cada ponto que se segue, e a linha de item em que estão incluídos:
(i) O custo do serviço corrente;
(ii) O custo de juros;
(iii) O retorno esperado dos ativos do plano;
(iv) O retorno esperado de qualquer direito de reembolso reconhecido como um ativo;
(v) Ganhos e perdas atuariais;
(vi) Custo dos serviços passados; e
(vii) O efeito de qualquer corte ou liquidação.
(h) A quantia total reconhecida na demonstração de alterações no património líquido dos Ganhos e perdas atuariais.
(i) Para as entidades que reconheçam ganhos e perdas atuariais na demonstração de alterações no património líquido, a quantia acumulada de ganhos e perdas atuariais reconhecidos nessa demonstração.
(j) Para cada categoria principal dos ativos do plano, que deve incluir, pelo menos, instrumentos de capital próprio, instrumentos de dívida, propriedades, e todos os outros ativos, a percentagem ou quantia que cada categoria principal constitui do justo valor dos ativos totais do plano.
(k) As quantias incluídas no justo valor dos ativos do plano relativamente a:
(i) Cada categoria dos próprios instrumentos financeiros da entidade; e
(ii) Qualquer propriedade ocupada, ou outros ativos usados, pela entidade.
(l) Uma descrição da base usada para determinar a taxa de retorno dos ativos esperada global, incluindo o efeito das principais categorias de ativos do plano;
(m) O retorno real dos ativos do plano, assim como o retorno real sobre qualquer direito de reembolso reconhecido como um ativo.
(n) Os principais pressupostos atuariais usados à data de relato, incluindo, quando aplicável:
(i) As taxas de desconto;
(ii) A base em que foi determinada a taxa de desconto;
(iii) As taxas esperadas de retorno sobre quaisquer ativos do plano para os períodos apresentados nas demonstrações financeiras;
(iv) As taxas esperadas de retorno para os períodos apresentados nas demonstrações financeiras sobre qualquer direito de reembolso reconhecido como um ativo;
(v) As taxas esperadas de aumentos de ordenados (e de alterações num índice ou outra variável especificada nos termos formais ou construtivos de um plano como a base para futuros aumentos de benefícios);
(vi) Taxas de tendências de custos médicos; e
(vii) Quaisquer outros pressupostos atuariais usados.
19.2 - Uma entidade deve divulgar cada pressuposto atuarial em termos absolutos (por exemplo, como uma percentagem absoluta) e não como uma margem entre percentagens diferentes ou outras variáveis;
(a) O efeito de um aumento de um ponto percentual e o efeito de uma diminuição de um ponto percentual nas taxas assumidas de tendência de custo médico sobre:
(i) O agregado dos componentes do custo do serviço corrente e do custo de juros dos custos médicos pós-emprego líquidos periódicos; e
(ii) A obrigação acumulada de benefícios pós-emprego relativa a custos médicos.
19.3 - Quando exigido pela NCP 20 - Divulgações de Partes Relacionadas, uma entidade divulga informação acerca de:
(a) Transações de partes relacionadas com planos de benefícios pós-emprego; e
(b) Benefícios pós-emprego para as pessoas chave da gestão.
19.4 - Quando exigido pela NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, uma entidade divulga informação acerca de passivos contingentes que decorram de obrigações de benefícios pós-emprego.
Divulgações - Contribuição definida
19.5 - Uma entidade deve divulgar a quantia reconhecida como um gasto relativa a planos de contribuição definida.

19.6 - Sempre que exigido pela NCP 20 uma entidade divulga informação acerca de contribuições para planos de contribuição definida relativas às pessoas chave da gestão.
20 - Divulgações de partes relacionadas
Divulgação de controlo
20.1 - A fim de que um utilizador das demonstrações financeiras forme uma opinião acerca dos efeitos de relacionamentos entre partes relacionadas numa entidade que relata, é apropriado divulgar os relacionamentos entre partes relacionadas quando existe controlo, independentemente de ter havido transações entre as partes relacionadas. Isto requer a divulgação dos nomes de quaisquer entidades controladas, o nome da entidade controladora imediata e o nome da entidade controladora final, se existir.
Divulgação de transações entre partes relacionadas
20.2 - No que respeita a transações entre partes relacionadas, que não sejam transações que ocorreriam no âmbito de um relacionamento normal entre um fornecedor ou cliente, a entidade que relata deve divulgar:
(a) A natureza do relacionamento entre partes relacionadas;
(b) Os tipos de transações que ocorreram; e
(c) Os elementos das transações necessários para clarificar o significado dessas transações para as suas operações, e suficientes para fazer com que as demonstrações financeiras proporcionem informação relevante e fiável para tomada de decisões e para responsabilização pela prestação de contas.
20.3 - A informação acerca de transações entre partes relacionadas que deve ser divulgada para satisfazer os objetivos de relato financeiro de finalidade geral normalmente inclui:
(a) Uma descrição da natureza do relacionamento com as partes relacionadas envolvidas nestas transações, como, por exemplo, se o relacionamento foi o de uma entidade que controla, de uma entidade controlada, de uma entidade sob controlo comum ou de pessoas chave da gestão;
(b) Uma descrição das transações entre partes relacionadas por grandes classes de transações e uma indicação do volume das classes, quer como uma quantia monetária específica, quer como uma proporção dessa classe de transações e ou saldos;
(c) Um resumo dos termos e condições gerais das transações com partes relacionadas, incluindo divulgação de como estes termos e condições diferem dos normalmente associados a transações semelhantes com partes não relacionadas; e
(d) Quantias ou proporções de itens em saldo.
20.4 - Itens de uma natureza semelhante podem ser divulgados de forma agregada, exceto quando seja necessária divulgação separada para proporcionar informação relevante e fiável para efeitos de tomada de decisões e responsabilização pela prestação de contas.
20.5 - É desnecessária a divulgação de transações com partes relacionadas entre membros de um grupo público em demonstrações financeiras consolidadas, dado que estas apresentam informação acerca da entidade que controla e entidades controladas como se de uma única entidade se tratasse. As transações com partes relacionadas que ocorram entre entidades de um grupo público são eliminadas na consolidação de acordo com a NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas.
Pessoas chave da gestão
20.6 - Uma entidade deve divulgar:
(a) A remuneração agregada de pessoas chave da gestão e o número de indivíduos, determinados numa base de equivalência a tempo inteiro, que recebam remuneração dentro desta categoria, mostrando separadamente as classes principais das pessoas chave da gestão e incluindo uma descrição de cada classe;
(b) A quantia total de todas as outras remunerações e compensações dadas a pessoas chave da gestão e membros próximos da sua família, pela entidade que relata durante o período de relato, mostrando separadamente as quantias agregadas relativas a:
(i) Pessoas chave da gestão;
(ii) Membros próximos da família das mesmas; e
(c) Com respeito a empréstimos que não estejam disponíveis a pessoas que não sejam pessoas chave da gestão e empréstimos cuja disponibilidade não seja conhecida pelo público, e por cada uma das pessoas chave da gestão e cada membro próximo da sua família:
(i) A quantia de empréstimos adiantados durante o período e respetivos termos e condições;
(ii) A quantia de empréstimos reembolsados durante o período;
(iii) A quantia dos saldos de fecho de todos os empréstimos e contas a receber; e
(iv) Quando o indivíduo não for um dirigente ou membro do órgão de gestão ou grupo de gestores de topo, o relacionamento do indivíduo com esse órgão ou grupo.

20.7 - A remuneração de pessoas chave da gestão pode incluir uma variedade de benefícios diretos e indiretos. Quando o custo destes benefícios é determinável, esse custo será incluído na remuneração agregada divulgada. Quando o custo destes benefícios não é determinável, deve ser feita a melhor estimativa do custo para a entidade ou entidades que relatam e incluída na remuneração agregada divulgada.
20.8 - Esta Norma exige a divulgação de alguma informação acerca dos termos e condições de empréstimos feitos a pessoas chave da gestão e a membros próximos da sua família, quando estes empréstimos:
(a) Não estejam disponíveis a pessoas fora do grupo de pessoas chave de gestão; e
(b) Possam estar disponíveis fora do grupo de pessoas chave da gestão, mas a sua disponibilidade não é amplamente conhecida do público.
21 - Relato por segmentos
21.1 - Uma entidade deve divulgar os rendimentos e os gastos para cada um dos segmentos. Os rendimentos do segmento relativos a cativações orçamentais ou alocações similares, os rendimentos do segmento de outras fontes externas e os rendimentos do segmento de transações com outros segmentos devem ser relatados separadamente.
21.2 - Uma entidade deve divulgar a quantia escriturada total dos ativos e dos passivos do segmento para cada um dos segmentos.
21.3 - Uma entidade deve divulgar o custo total suportado durante o período para adquirir ativos do segmento que se espera que sejam usados durante mais do que um período por cada um dos segmentos.
21.4 - Uma entidade deve divulgar a natureza e quantia de quaisquer itens de rendimento e de gasto do segmento que sejam de tal dimensão, natureza, ou incidência que a sua divulgação é relevante para explicar o desempenho de cada segmento no período.
21.5 - Uma entidade deve divulgar para cada segmento o agregado da quota-parte da entidade no lucro (prejuízo) líquido de associadas, empreendimentos conjuntos ou outros investimentos contabilizados segundo o método da equivalência patrimonial se todas as suas operações estiverem substancialmente dentro desse único segmento.
21.6 - Embora uma quantia única agregada seja divulgada no seguimento dos requisitos da nota anterior, cada associada, empreendimento conjunto ou outro investimento contabilizado pelo método da equivalência patrimonial é individualmente avaliado para determinar se as suas operações estão todas substancialmente dentro de um segmento.
21.7 - Se a participação agregada de uma entidade no lucro (prejuízo) líquido de associadas, empreendimentos conjuntos ou outros investimentos contabilizados segundo o método da equivalência patrimonial for divulgada por segmentos, os investimentos agregados nessas associadas e empreendimentos conjuntos devem também ser divulgados por segmentos.
21.8 - Uma entidade deve apresentar uma reconciliação entre a informação divulgada por segmentos e a informação agregada nas demonstrações financeiras separadas ou consolidadas. Ao apresentar esta reconciliação, os rendimentos do segmento devem ser reconciliados com os rendimentos da entidade derivados de fontes externas (incluindo a quantia dos rendimentos da entidade derivados de fontes externas não incluídos em qualquer segmento), os gastos do segmento devem ser reconciliados com uma mensuração comparável dos gastos da entidade, os ativos do segmento devem ser reconciliados com os ativos da entidade e os passivos do segmento devem ser reconciliados com os passivos da entidade.
21.9 - Ao mensurar e relatar rendimentos do segmento relativos a transações com outros segmentos, as transferências intersegmentos devem ser mensuradas na base em que ocorreram. A base de apreçamento de transferências intersegmentos e quaisquer alterações ao mesmo devem ser divulgadas.
21.10 - Alterações em políticas contabilísticas adotadas no relato por segmentos que tenham um efeito material na informação de segmentos devem ser divulgadas, e a informação de segmentos de períodos anteriores apresentada para efeitos comparativas deve ser reexpressa a menos que seja impraticável fazê-lo. Tal divulgação deve incluir uma descrição da natureza da alteração, as razões da alteração, o facto de que a informação comparativa foi reexpressa ou que foi impraticável fazê-lo e o efeito financeiro da alteração se isso for razoavelmente determinável. Se uma entidade alterar a identificação dos seus segmentos e não reexpressar a informação dos segmentos de períodos anteriores na nova base porque foi impraticável fazê-lo, então para efeitos de comparação, deve relatar dados do segmento tanto na base antiga como na base nova de segmentação no ano em que altera a identificação dos seus segmentos.
21.11 - Algumas alterações em políticas contabilísticas relacionam-se especificamente com o relato por segmentos. São exemplos, as alterações na identificação de segmentos e as alterações na base de alocação

de rendimentos e gastos aos segmentos. Tais alterações podem ter um impacto significativo na informação relatada do segmento mas não alterarão a informação financeira agregada relatada pela entidade. Para fazer com que os utilizadores compreendam as alterações e determinem tendências, a informação por segmentos de períodos anteriores incluída nas demonstrações financeiras para efeitos comparativos é reexpressa, se praticável, para refletir a nova política contabilística.
21.12 - A nota 21.10 exige que, para efeitos de relato por segmentos, as transferências intersegmentos devem ser mensuradas na base que a entidade usou realmente para apreçar essas transferências. Se uma entidade alterar o método que usa correntemente para apreçar transferências intersegmentos, isso não é uma alteração de política contabilística relativamente à qual os dados do segmento do período anterior devam ser reexpressos. Contudo, a nota 21.10 exige divulgação da alteração.
21.13 - Se não for divulgado de outra forma nas demonstrações financeiras ou algum sítio do relatório anual, uma entidade deve indicar:
(a) Os tipos de bens e serviços incluídos em cada segmento de serviço relatado;
(b) A composição de cada segmento geográfico relatado; e
(c) Se não for adotada uma segmentação por serviço ou geográfica, a natureza do segmento e as atividades englobadas pelo mesmo.
22 - Interesses em outras entidades
22.1 - Para cumprir o seu objetivo de relato transparente, uma entidade deve divulgar:
(a) Os julgamentos e pressupostos mais significativos que se fizeram para determinar:
(i) A natureza dos interesses ou acordos noutra entidade;
(ii) O tipo de acordo conjunto no qual tem interesse; e
(iii) Que satisfaz a definição de entidade investidora.
(b) Informação sobre os seus interesses em:
(i) Entidades controladas;
(ii) Empreendimentos conjuntos e associadas;
(iii) Interesses de propriedade não quantificáveis; e
(iv) Interesses que controlam adquiridos com a intenção de vender.
Julgamentos e pressupostos significativos
22.2 - Uma entidade deve divulgar informação sobre os julgamentos e pressupostos significativos nos quais se baseou (e sobre as alterações a esses juízos e pressupostos) para determinar:
(a) Que exerce controlo sobre a outra entidade, isto é que a outra entidade é uma participada, como descrito na NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas;
(b) Que exerce o controlo conjunto sobre um acordo ou que tem uma influência significativa sobre outra entidade; e
(c) O tipo de acordo conjunto (isto é, operação conjunta ou empreendimento conjunto), quando o acordo estiver estruturado através de um veículo separado.
22.3 - Para dar cumprimento à nota anterior, uma entidade deve divulgar, por exemplo, os fatores em que se baseou para determinar que:
(a) Controla uma entidade específica nos casos em que o interesse nessa outra entidade não está evidenciado pela detenção de instrumento de dívida e de capital próprio;
(b) Não controla outra entidade ainda que detenha mais de metade dos direitos de voto nessa outra entidade;
(c) Controla outra entidade ainda que detenha menos de metade dos direitos de voto nessa outra entidade;
(d) É um agente ou um principal;
(e) Não tem influência significativa ainda que detenha 20 % ou mais dos direitos de voto noutra entidade;
(f) Tem influência significativa ainda que detenha menos de 20 % dos direitos de voto noutra entidade.
Qualificação como entidade de investimento
22.4 - Quando uma entidade que controla determina que é uma entidade de investimento de acordo com a NCP 23, deve divulgar informações sobre os julgamentos e pressupostos mais relevantes em que se baseou para determinar que é uma entidade de investimento.
22.5 - Quando uma entidade se tornar ou deixar de ser uma entidade de investimento, deve divulgar a alteração dessa situação e as razões para essa alteração. Além disso, uma entidade que se torne uma entidade de investimento deve divulgar o efeito dessa alteração de situação nas demonstrações financeiras para o período apresentado, incluindo:
(a) O justo valor total, a partir da data da alteração de situação, das entidades controladas que deixam de ser consolidadas;
(b) O ganho ou perda total, se existir; e

(c) As rubricas da demonstração dos resultados nas quais esses ganhos ou perdas foram reconhecidos (se não forem apresentados separadamente).

Interesses em entidades controladas

22.6 - Uma entidade deve divulgar informação que permita aos utilizadores das demonstrações financeiras consolidadas

(a) Compreenderem:

(i) A composição do grupo público; e

(ii) O interesse que as entidades que não controlam detêm nas atividades e nos fluxos de caixa do grupo; e

(b) Avaliarem:

(i) A natureza e a extensão das restrições significativas à sua capacidade de aceder a ou de usar ativos e liquidar passivos do grupo público;

(ii) As consequências das alterações nos seus interesses de propriedade numa entidade controlada que não resultam numa perda do controlo; e

(iii) As consequências da perda de controlo de uma entidade controlada durante o período de relato.

22.7 - Quando as demonstrações financeiras de uma entidade controlada usadas para preparar demonstrações financeiras consolidadas correspondam a uma data ou a um período diferente do das demonstrações financeiras consolidadas, uma entidade deve divulgar:

(a) A data de fim do período de relato das demonstrações financeiras dessa entidade controlada; e

(b) A razão pela qual usa uma data ou período diferente.

Interesse detido por entidades que não controlam nas atividades e nos fluxos de caixa de um grupo

22.8 - Uma entidade deve divulgar, para cada uma das entidades controladas em que detenha interesses que não controlam significativos para a entidade que relata:

(a) O nome da entidade controlada;

(b) O domicílio e a forma legal da entidade controlada e o país em que opera;

(c) A proporção dos interesses de propriedade detidos por interesses que não controlam;

(d) A proporção dos direitos de voto detidos por interesses que não controlam, se diferente da proporção de interesses de propriedade detidos;

(e) Os resultados imputados aos interesses que não controlam, da entidade controlada durante o período de relato;

(f) Os interesses que não controlam acumulados da entidade controlada no final do período de relato;

(g) Um resumo da informação financeira sobre a entidade controlada.

Natureza e âmbito das restrições significativas

22.9 - Uma entidade deve divulgar:

(a) As restrições significativas em acordos vinculativos (por exemplo, restrições legais, contratuais ou regulamentares) à sua capacidade para aceder a (ou usar) ativos e liquidar passivos do grupo público, como por exemplo:

(i) Restrições à capacidade da entidade que controla ou das suas entidades controladas para transferirem dinheiro ou outros ativos de (ou para) outras entidades do mesmo grupo;

(ii) Garantias ou outros requisitos que possam restringir o pagamento de dividendos e outras distribuições de capital ou de empréstimos ou de adiantamentos a (ou por) outras entidades do mesmo grupo;

(b) A natureza e o âmbito em que os direitos de proteção dos interesses que não controlam podem restringir significativamente a capacidade da entidade para aceder a (ou usar) ativos e liquidar passivos do grupo público (como, por exemplo, quando uma entidade que controla liquidar passivos de uma entidade controlada antes de liquidar os seus próprios passivos ou quando é exigida a aprovação dos interesses que não controlam para aceder aos ativos ou para liquidar passivos de uma entidade controlada);

(c) As quantias escrituradas nas demonstrações financeiras consolidadas dos ativos e passivos abrangidos por essas restrições.

Consequências de alterações no interesse de propriedade de uma entidade que controla numa entidade controlada que não resultem numa perda de controlo

22.10 - Uma entidade deve apresentar um calendário que mostre os efeitos na participação atribuível aos proprietários da entidade que controla de quaisquer alterações do seu interesse de propriedade numa entidade controlada que não resultem numa perda de controlo.

Consequências da perda de controlo sobre uma entidade controlada durante o período de relato

22.11 - Uma entidade deve divulgar os ganhos ou perdas, caso existam, calculados em conformidade com o parágrafo 25 da NCP 22 e:

(a) A parte desses ganhos ou perdas atribuível à mensuração de qualquer investimento retido na antiga entidade controlada pelo seu justo valor à data em que ocorreu a perda de controlo; e

(b) A rubrica de ganhos ou perdas na qual os mesmos foram reconhecidos (se não forem apresentados separadamente).

Interesses em entidades controladas não consolidadas (entidades de investimento)

22.12 - Uma entidade de investimento que, de acordo com a NCP 23, seja obrigada a aplicar a exceção à consolidação e em vez de isso contabilizar o seu investimento numa entidade controlada pelo justo valor através dos resultados deve divulgar esse facto.

22.13 - Para cada entidade controlada não consolidada, uma entidade de investimento deve divulgar:

(a) O nome da entidade controlada;

(b) O domicílio e a forma jurídica da entidade controlada e o país em que opera; e

(c) A proporção dos interesses de propriedade detidos pela entidade investimento e, se for diferente, a proporção dos direitos de voto detidos.

22.14 - Se uma entidade de investimento for a entidade que controla outra entidade de investimento deverá igualmente apresentar as divulgações previstas no parágrafo anterior relativamente aos investimentos controlados pela entidade de investimento sua entidade controlada. A divulgação pode ser apresentada pela inclusão, nas demonstrações financeiras da entidade que controla, das demonstrações financeiras da entidade controlada (ou entidade controladas) que contenham as informações acima.

22.15 - Uma entidade de investimento deve divulgar:

(a) A natureza e a extensão de quaisquer acordos vinculativos significativas (por exemplo, resultantes de acordos de empréstimo, requisitos regulamentares ou acordos contratuais) sobre a capacidade de uma entidade controlada não consolidada para transferir fundos para a entidade de investimento sob a forma de dividendos ou distribuições similares em dinheiro ou de reembolsar empréstimos ou adiantamentos feitos à entidade controlada não consolidada pela entidade de investimento; e

(b) Quaisquer compromissos ou intenções correntes para prestar apoio financeiro ou outro a uma entidade controlada não consolidada, incluindo os compromissos ou intenções de ajudar a entidade controlada na obtenção de apoio financeiro.

22.16 - Se, durante o período de relato, uma entidade de investimento ou qualquer das suas entidades controladas tiver, sem ter obrigação contratual de o fazer, prestado apoio financeiro ou outro a uma entidade controlada não consolidada (por exemplo, comprando ativos ou instrumentos financeiros emitidos pela entidade controlada ou ajudando a entidade controlada na obtenção de apoio financeiro), a entidade deverá divulgar:

(a) O tipo e a quantia do apoio prestado a cada entidade controlada não consolidada; e

(b) As razões para prestar esse apoio.

Interesses em acordos conjuntos e associadas

22.17 - Uma entidade deve divulgar informação que permita aos utentes das suas demonstrações financeiras avaliar:

(a) A natureza, extensão e efeitos financeiros dos seus interesses em acordos conjuntos e associadas, incluindo a natureza e os efeitos do seu relacionamento contratual com outros investidores com controlo conjunto ou com influência significativa sobre os acordos conjuntos e associadas; e

(b) A natureza e as alterações nos riscos associados a interesses em empreendimentos conjuntos e associadas.

Natureza, extensão e efeitos financeiros dos interesses de uma entidade em acordos conjuntos e associadas

22.18 - Uma entidade deve divulgar:

(a) Para cada acordo conjunto e associada que seja material para a entidade que relata:

(i) O nome do acordo conjunto ou associada;

(ii) A natureza do relacionamento da entidade com o acordo conjunto ou associada (através, por exemplo, da descrição da natureza das atividades do acordo conjunto ou associada e uma indicação sobre se os mesmos são estratégicos para as atividades da entidade);

(iii) O domicílio e a forma jurídica do acordo conjunto ou associada e o país em que opera;

(iv) A proporção de interesses de propriedade ou a quota acionista detida pela entidade e, se diferente, a proporção de direitos de voto detidos (se aplicável);

(b) Para cada empreendimento conjunto e associada que seja material para a entidade que relata:

(i) Se o investimento no empreendimento conjunto ou associada é mensurado utilizando o método da equivalência patrimonial ou pelo justo valor;

(ii) Se faz um resumo da informação financeira sobre o empreendimento conjunto ou associada;

(iii) Se o empreendimento conjunto ou associado for contabilizado através do método da equivalência patrimonial, o justo valor do seu investimento no empreendimento conjunto ou associada, caso exista uma

cotação de mercado para o mesmo.
(c) A informação financeira sobre os investimentos em empreendimentos conjuntos e associadas que não sejam individualmente materiais:
(i) Na forma agregada para todos os empreendimentos conjuntos individualmente imateriais;
(ii) Na forma agregada para todas as associadas individualmente imateriais.
22.19 - Uma entidade deve também divulgar:
(a) A natureza e a extensão de quaisquer restrições significativas (por exemplo resultantes de acordos de empréstimo, requisitos regulamentares ou disposições contratuais entre investidores com controlo conjunto ou influência significativa sobre um empreendimento conjunto ou uma associada) à capacidade dos empreendimentos conjuntos ou associadas para transferirem fundos para a entidade sob a forma de dividendos em dinheiro ou distribuições similares ou para reembolsarem empréstimos ou adiantamentos feitos pela entidade;
(b) Quando as demonstrações financeiras de um empreendimento conjunto ou associada usadas para a aplicação do método da equivalência patrimonial correspondam a uma data ou a um período que seja diferente do da entidade:
(i) A data de fim do período de relato das demonstrações financeiras desse empreendimento conjunto ou associada; e
(ii) A razão pela qual usa uma data ou período diferente.
(c) A parte não reconhecida nas perdas de um empreendimento conjunto ou associada, tanto para o período de relato como cumulativa, se a entidade tiver deixado de reconhecer a sua parte nas perdas do empreendimento conjunto ou associada quando aplicou o método da equivalência patrimonial.
Riscos associados aos interesses de uma entidade em empreendimentos conjuntos e associadas
22.20 - Uma entidade deve divulgar:
(a) Os compromissos que tenha relativamente aos seus empreendimentos conjuntos, em separado da quantia de outros compromissos.
(b) Em conformidade com a NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, a menos que a probabilidade de perdas seja remota, os passivos contingentes assumidos relativamente aos seus interesses em empreendimentos conjuntos ou associadas (incluindo a sua parte nos passivos contingentes assumidos em conjunto com outros investidores com controlo conjunto ou com influência significativa sobre os empreendimentos conjuntos ou associadas), em separado da quantia correspondente a outros passivos contingentes.
Interesses de propriedade não-quantificáveis
22.21 - Uma entidade deve divulgar informação financeira que permita aos utilizadores das demonstrações financeiras compreenderem a natureza e a extensão de quaisquer interesses de propriedade não quantificáveis.
22.22 - Na medida em que esta informação não tenha sido já divulgada de acordo com outra Norma, uma entidade deve divulgar relativamente a cada interesse de propriedade não quantificável que seja material:
(a) O nome da entidade na qual tem o interesse de propriedade; e
(b) A natureza dos seus interesses de propriedade na entidade.
Interesses que controlam adquiridos com a intenção de venda
22.23 - Uma entidade que não seja uma entidade de investimento deve divulgar informação acerca dos seus interesses numa entidade controlada quando no momento em que o controle surge a entidade tinha a intenção de vender esse interesse e na data de relato tem uma intenção ativa de o vender.
22.24 - Uma entidade deve divulgar a seguinte informação com respeito a cada entidade controlada referida na nota anterior:
(a) O nome da entidade controlada e descrição das suas atividades principais;
(b) A razão para a aquisição do interesse que controla e os fatores considerados na determinação de que o controlo existe;
(c) O impacto nas demonstrações financeiras consolidadas da consolidação das entidades controladas, incluindo o efeito sobre os ativos, passivos, rendimentos e gastos e património líquido; e
(d) O estado corrente do processo de venda, incluindo o método e o momento esperado da venda.
22.25 - As divulgações exigidas na nota anterior devem ser feitas em cada data de relato até que a entidade venda o interesse que controla ou deixe de ter a intenção de o vender. No período em que a entidade vender ou deixar de ter a intenção de o vender deve divulgar o facto de que houve uma venda ou uma alteração de intenção e o respetivo efeito nas demonstrações financeiras consolidadas.
NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros

1 - Objetivo

1 - O objetivo desta Norma é estabelecer os critérios para a seleção e alteração de políticas contabilísticas, bem como o tratamento contabilístico e a divulgação de alterações nas políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e correção de erros. Esta Norma destina-se a melhorar a relevância e a fiabilidade das demonstrações financeiras de uma entidade, e a comparabilidade dessas demonstrações financeiras ao longo do tempo e com demonstrações financeiras de outras entidades.

2 - Os requisitos de divulgação das políticas contabilísticas, exceto as que digam respeito a alterações nas políticas contabilísticas, são apresentados na NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras.

2 - Âmbito

3 - Esta Norma deve ser aplicada na seleção e aplicação de políticas contabilísticas e na contabilização de alterações nas políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e correção de erros de períodos anteriores.

4 - Os efeitos fiscais da correção de erros de períodos anteriores e de ajustamentos retrospetivos feitos para a aplicação de alterações em políticas contabilísticas não são considerados nesta Norma uma vez que não são relevantes para muitas entidades do setor público.

3 - Definições

5 - Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados indicados:

Uma alteração em estimativa contabilística é um ajustamento na quantia escriturada de um ativo ou de um passivo, ou a quantia do consumo periódico de um ativo, que resulta da avaliação do estado atual dos ativos e passivos, e dos benefícios futuros esperados e das obrigações associados a esses ativos e passivos. As alterações em estimativas contabilísticas resultam de nova informação ou de novos desenvolvimentos e, por conseguinte, não são correções de erros.

A aplicação prospetiva de uma alteração numa política contabilística e do reconhecimento do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística é, respetivamente:

(a) Aplicar a nova política contabilística a transações, outros acontecimentos e condições que ocorram após a data em que a política é alterada; e

(b) Reconhecer o efeito da alteração na estimativa contabilística no período corrente e períodos futuros afetados pela alteração.

A aplicação retrospetiva é a aplicação de uma nova política contabilística a transações, outros acontecimentos e condições como se essa política tivesse sido sempre aplicada.

Erros de períodos anteriores são omissões e incorreções nas demonstrações financeiras da entidade relativas a um ou mais períodos anteriores provenientes de uma falha no uso, ou uso indevido, de informação fiável que:

(a) Estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão; e

(b) Podia razoavelmente esperar-se ter sido obtida e tomada em consideração na preparação e apresentação dessas demonstrações financeiras.

Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, faltas de cuidado ou interpretações indevidas de factos, e fraude.

A aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não o pode aplicar após ter feito todo o esforço razoável para o conseguir. Para um período anterior em particular, é impraticável aplicar retrospetivamente uma alteração numa política contabilística ou fazer uma reexpressão retrospetiva para corrigir um erro se:

(a) Os efeitos da aplicação retrospetiva ou reexpressão retrospetiva não forem determináveis;

(b) A aplicação retrospetiva ou a reexpressão retrospetiva exigir pressupostos sobre qual teria sido a intenção do órgão de gestão nesse período; ou

(c) A aplicação retrospetiva ou a reexpressão retrospetiva exigir estimativas significativas de quantias e for impossível distinguir objetivamente a informação sobre essas estimativas que:

(i) Proporcione provas de circunstâncias que existiam nas datas em que essas quantias devam ser reconhecidas, mensuradas ou divulgadas; e

(ii) Teria estado disponível quando as demonstrações financeiras relativas a esse período anterior foram autorizadas para emissão.

A reexpressão retrospetiva é a correção do reconhecimento, mensuração e divulgação de quantias de elementos das demonstrações financeiras como se um erro de um período anterior nunca tivesse ocorrido.

Políticas contabilísticas são os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicas adotadas por uma entidade na preparação e apresentação de demonstrações financeiras.

3.1 - Materialidade

6 - A avaliação sobre se uma omissão ou distorção pode influenciar decisões dos utilizadores, e assim ser material, exige que se tenha em consideração as características desses utilizadores. Presume-se que os utilizadores tenham um conhecimento razoável do setor público, das atividades económicas e de contabilidade, e uma vontade de estudar a informação com razoável diligência. Assim, a avaliação deve ter em conta a forma como se espera que os utilizadores com tais atributos possam razoavelmente ser influenciados quando tomam e avaliam decisões económicas.

4 - Políticas contabilísticas

4.1 - Seleção e aplicação de políticas contabilísticas

7 - Quando uma NCP se aplica especificamente a uma transação, outro acontecimento ou condição, a política ou políticas contabilísticas aplicadas a esse item devem ser determinadas pela aplicação dessa NCP.

8 - Na ausência de uma NCP que se aplique especificamente a uma transação, outro acontecimento ou condição, o órgão de gestão utilizará o seu julgamento no desenvolvimento e aplicação de uma política contabilística que resulte em informação que seja:

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

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

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

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

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

(iv) São prudentes; e

(v) Estão completas em todos os aspetos materiais.

9 - O parágrafo 8 exige o desenvolvimento de políticas contabilísticas que assegurem que as demonstrações financeiras proporcionam informação que satisfaça uma série de características qualitativas. Estas características qualitativas estão indicadas na Estrutura Concetual.

10 - Ao fazer os juízos referidos no parágrafo 8, o órgão de gestão deve considerar a aplicação das seguintes fontes pela ordem indicada:

(a) Os requisitos e orientações das NCP que tratam de assuntos similares e relacionados; e

(b) As definições, critérios de reconhecimento e mensuração para ativos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos noutras NCP.

11 - Adicionalmente, o órgão de gestão pode também considerar as mais recentes tomadas de posição de outros organismos normalizadores, e aceitar as práticas do setor público e do setor privado, mas apenas na medida em que estas não entrem em conflito com as fontes enunciadas no parágrafo 10.

4.2 - Consistência de políticas contabilísticas

12 - Uma entidade deve selecionar e aplicar as suas políticas contabilísticas consistentemente para transações, outros acontecimentos e condições similares, salvo se uma NCP especificamente exigir ou permitir a categorização de itens relativamente aos quais possam ser apropriadas diferentes políticas. Se uma NCP exigir ou permitir tal categorização, deve ser selecionada e aplicada consistentemente a cada categoria uma política contabilística apropriada.

4.3 - Alterações nas políticas contabilísticas

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

(a) For exigida por uma NCP, ou

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

14 - Os utilizadores das demonstrações financeiras precisam de poder comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo para identificar tendências na posição financeira, desempenho e fluxos de caixa. Por isso, são aplicadas as mesmas políticas contabilísticas em cada período e de um período paro o outro, a menos que uma alteração numa política contabilística cumpra um dos critérios enunciados no parágrafo 13 anterior.

15 - Uma alteração de uma base de contabilidade para outra base de contabilidade é uma alteração de política contabilística.

16 - Uma alteração no tratamento contabilístico, reconhecimento ou mensuração de uma transação, acontecimento ou condição dentro de uma base de contabilidade é considerada uma alteração de política contabilística.

17 - O que a seguir se apresenta não são alterações nas políticas contabilísticas:

(a) A aplicação de uma política contabilística a transações, outros acontecimentos ou condições que difiram em substância daqueles que ocorreram anteriormente; e
(b) A aplicação de uma nova política a transações, outros acontecimentos ou condições que não ocorreram anteriormente ou que eram imateriais.
18 - A aplicação inicial de uma política para revalorizar ativos em conformidade com a NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis ou a NCP 3 - Ativos Intangíveis, é uma alteração numa política contabilística a tratar como uma revalorização de acordo com essas Normas, e não de acordo com a presente Norma.
19 - Os parágrafos 20 a 27 não se aplicam à alteração de política contabilística descrita no parágrafo anterior.
4.3.1 - Aplicação de alterações nas políticas contabilísticas
20 - Sujeito às limitações descritas no parágrafo 22:
(a) Uma entidade deve contabilizar uma alteração numa política contabilística resultante da aplicação inicial de uma NCP de acordo com as disposições transitórias aplicáveis; e
(b) Quando uma entidade alterar uma política contabilística após a aplicação inicial de uma NCP que não inclua disposições transitórias específicas que se apliquem a essa alteração, ou quando alterar uma política contabilística voluntariamente, deve aplicar a alteração retrospetivamente.
21 - Para efeitos da presente NCP, a aplicação antecipada de uma Norma não é uma alteração voluntária nas políticas contabilísticas.
Aplicação retrospetiva
22 - Sujeito às limitações descritas no parágrafo seguinte, quando uma alteração na política contabilística é aplicada retrospetivamente de acordo com as alíneas (a) ou (b) do parágrafo 20 anterior, a entidade deve ajustar o saldo de abertura de cada componente do património liquido afetado do período anterior apresentado e as outras quantias comparativas divulgadas de cada período anterior apresentado como se a nova política contabilística tivesse sido sempre aplicada.
Limitações à aplicação retrospetiva
23 - Quando for exigida a aplicação retrospetiva nos termos previstos nas alíneas (a) e (b) do parágrafo 20, uma alteração na política contabilística deve ser aplicada retrospetivamente exceto até ao ponto em que seja impraticável determinar quer os efeitos específicos de um período quer o efeito acumulado da alteração.
24 - Quando for impraticável determinar os efeitos específicos num período da alteração numa política contabilística na informação comparativa para o período anterior apresentado, a entidade deve aplicar a nova política contabilística às quantias registadas de ativos e passivos no início do período mais antigo relativamente ao qual a aplicação retrospetiva seja praticável, que pode ser o período corrente, e deve fazer o correspondente ajustamento no saldo de abertura de cada componente do património líquido afetado desse período.
25 - Quando for impraticável determinar o efeito acumulado, no início do período corrente, da aplicação de uma nova política contabilística a todos os períodos anteriores, a entidade deve ajustar a informação comparativa para aplicar a nova política contabilística prospetivamente a partir da data mais antiga em que tal seja praticável.
26 - Quando uma entidade aplicar uma nova política contabilística retrospetivamente, deve aplicá-la à informação comparativa para períodos anteriores tão antigos quanto possível. A aplicação retrospetiva a um período anterior não é praticável a não ser que seja praticável determinar o efeito acumulado nas quantias dos balanços de abertura e de fecho desse período. A quantia do consequente ajustamento relativo a períodos anteriores aos apresentados nas demonstrações financeiras é feito no saldo de abertura de cada componente do património líquido afetado do período anterior apresentado. Geralmente, o ajustamento é feito aos resultados acumulados. Contudo, o ajustamento pode ser feito noutro componente do património líquido (por exemplo, para dar cumprimento a uma NCP). Qualquer outra informação sobre períodos anteriores, tal como resumos históricos de dados financeiros, é também ajustada para períodos tão antigos quanto praticável.
27 - Quando for impraticável a uma entidade fazer a aplicação retrospetiva de uma nova política contabilística porque não pode determinar o efeito acumulado da aplicação da política a todos os períodos anteriores deve, de acordo com o parágrafo 25, fazer a aplicação prospetiva dessa nova política desde o início do período mais antigo em que tal seja praticável e, por isso, deve ignorar a parte do ajustamento acumulado nos ativos, passivos e património liquido que surja antes dessa data. A alteração numa política contabilística é permitida mesmo que seja impraticável aplicar a política prospetivamente a qualquer período anterior. Os parágrafos 43 a 46 proporcionam orientação sobre quando é impraticável aplicar uma nova política contabilística a um ou mais períodos anteriores.

4.4 - Alterações em estimativas contabilísticas
28 - Como consequência das incertezas inerentes à prestação de serviços, à condução dos negócios ou a outras atividades, muitos itens nas demonstrações financeiras não podem ser mensurados com precisão podendo apenas ser estimados. A estimação envolve julgamentos baseados na última informação disponível e credível podendo ser exigidas estimativas sobre, por exemplo:
(a) A receita fiscal devida ao Estado;
(b) As dívidas incobráveis provenientes de impostos não cobrados;
(c) A obsolescência de inventários;
(d) O justo valor de ativos financeiros ou passivos financeiros
(e) A vida útil de ativos depreciáveis, ou o modelo esperado de consumo de benefícios económicos ou potencial de serviço incorporados nos mesmos, ou a percentagem de acabamento de construção de estradas; e
(f) Obrigações respeitantes a garantias.
29 - O uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não diminui a sua fiabilidade.
30 - Uma estimativa pode necessitar de ser revista se ocorrerem alterações respeitantes às circunstâncias em que foi baseada a estimativa ou em consequência de nova informação ou de mais experiência. Pela sua natureza, a revisão de uma estimativa não se relaciona com períodos anteriores e não é a correção de um erro.
31 - Uma alteração na base de mensuração aplicada é uma alteração numa política contabilística e não uma alteração numa estimativa contabilística. Quando for difícil distinguir uma alteração numa política contabilística de uma alteração numa estimativa contabilística, a alteração é tratada como uma alteração numa estimativa contabilística.
32 - O efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, que não seja uma alteração à qual se aplique o parágrafo seguinte, deve ser reconhecido prospetivamente incluindo-o nos resultados:
(a) Do período da alteração, se a alteração afetar apenas esse período; ou
(b) Do período da alteração e períodos futuros, se a alteração afetar ambos.
33 - Na medida em que uma alteração numa estimativa contabilística provoca alterações em ativos e passivos, ou se relaciona com um item do património liquido, ela deve ser reconhecida ajustando a quantia escriturada do respetivo item do ativo, passivo ou património liquido no período da alteração.
34 - O reconhecimento prospetivo do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística significa que a alteração é aplicada a transações, outros acontecimentos e condições a partir da data da alteração da estimativa. Uma alteração numa estimativa contabilística pode afetar apenas os resultados do período corrente ou os resultados tanto do período corrente como de períodos futuros. Por exemplo, uma alteração na estimativa da quantia de dívidas incobráveis afeta apenas os resultados do período corrente e, por isso, é reconhecida no período corrente. Porém, uma alteração na estimativa da vida útil de um ativo depreciável, ou no modelo esperado de consumo de benefícios económicos ou potencial de serviço incorporados no mesmo, afeta o gasto de depreciação do período corrente e cada um de períodos futuros durante a vida útil remanescente do ativo. Em ambos os casos, o efeito da alteração relativa ao período corrente é reconhecido como rendimento ou gasto no período corrente. O efeito, caso exista, em futuros períodos deve ser reconhecido nesses períodos futuros.
4.5 - Erros
35 - Os erros podem surgir com respeito ao reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação dos elementos das demonstrações financeiras. As demonstrações financeiras não estão em conformidade com as NCP se contiverem erros materiais ou erros imateriais feitos intencionalmente para alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa de uma entidade. Os erros potenciais do período corrente descobertos nesse período são corrigidos antes de as demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão. Porém, por vezes são descobertos erros materiais num período subsequente e estes erros de períodos anteriores são corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações financeiras desse período subsequente.
36 - Sujeito às limitações descritas no parágrafo seguinte, uma entidade deve corrigir erros materiais de períodos anteriores retrospetivamente no primeiro conjunto de demonstrações financeiras autorizado para emissão após a sua descoberta:
(a) Reexpressando as quantias comparativas do período anterior apresentado; ou

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

4.5.1 - Limitações da reexpressão retrospetiva

37 - Um erro de um período anterior deve ser corrigido por reexpressão retrospetiva exceto até ao ponto em que seja impraticável determinar quer os efeitos específicos de um período quer o efeito acumulado do erro.

38 - Quando for impraticável determinar os efeitos específicos num período de um erro na informação comparativa do período anterior apresentado, a entidade deve reexpressar os saldos de abertura de ativos, passivos e património líquido do período mais antigo relativamente ao qual a reexpressão retrospetiva é praticável (que pode ser o período corrente).

39 - Quando for impraticável determinar o efeito acumulado, no início do período corrente, de um erro em todos os períodos anteriores, a entidade deve reexpressar a informação comparativa para corrigir o erro prospetivamente a partir da data mais antiga em que tal seja praticável.

40 - A correção de um erro de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é descoberto. Qualquer informação apresentada acerca de períodos anteriores, incluindo resumos históricos de dados financeiros, é também reexpressa para períodos tão antigos quanto seja praticável.

41 - Quando for impraticável determinar a quantia de um erro, (e.g., um erro na aplicação de uma política contabilística) para todos os períodos anteriores, a entidade, de acordo com o parágrafo 39, reexpressa a informação comparativa prospetivamente a partir da data mais antiga em que tal seja praticável e, por isso, deve ignorar a parte da reexpressão cumulativa dos ativos, passivos e do património liquido antes dessa data. Os parágrafos 43 a 46 proporcionam orientação sobre quando é impraticável corrigir um erro para um ou mais períodos anteriores.

42 - As correções de erros distinguem-se de alterações nas estimativas contabilísticas. Pela sua natureza as estimativas contabilísticas são aproximações que podem necessitar de revisão à medida que se torne conhecida informação adicional. Por exemplo, o ganho ou perda reconhecido no desfecho de uma contingência não é a correção de um erro.

4.6 - Impraticabilidade com respeito à aplicação retrospetiva e à reexpressão retrospetiva

43 - Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável ajustar informação comparativa do período anterior para conseguir comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coligidos dados no período anterior de uma forma que permita a aplicação retrospetiva de uma nova política contabilística (incluindo, para a finalidade dos parágrafos 48-51, a sua aplicação prospetiva a períodos anteriores) ou a reexpressão retrospetiva para corrigir um erro de um período anterior, e pode ser impraticável refazer essa informação.

44 - É frequentemente necessário fazer estimativas da aplicação de uma política contabilística a elementos de demonstrações financeiras reconhecidos ou divulgados com respeito a transações, outros acontecimentos ou condições. A estimativa é inerentemente subjetiva e as estimativas podem ser desenvolvidas após a data de relato. É mais difícil fazer estimativas quando se aplica retrospetivamente uma política contabilística ou se faz uma reexpressão retrospetiva para corrigir um erro de um período anterior devido ao período de tempo mais longo que pode ter decorrido desde a transação, outro acontecimento ou condição afetado. Contudo, o objetivo das estimativas relativas a períodos anteriores é o mesmo que para as estimativas feitas no período corrente, nomeadamente para que a estimativa reflita as circunstâncias que existiam quando a transação, outro acontecimento ou condição ocorreu.

45 - Assim, aplicar retrospetivamente uma nova política contabilística ou corrigir um erro de um período anterior exige que se distinga a informação que:

(a) Proporcione prova de circunstâncias que existiam nas datas em que a transação, outro acontecimento ou condição ocorreu, e

(b) Teria estado disponível quando as demonstrações financeiras desse período anterior foram autorizadas para emissão.

Para alguns tipos de estimativas (por exemplo, uma estimativa de justo valor não baseada num preço observável), é impraticável distinguir estes tipos de informação. Quando a aplicação retrospetiva ou a reexpressão retrospetiva exija que se faça uma estimativa significativa para a qual é impossível distinguir estes dois tipos de informação, é impraticável aplicar a nova política contabilística ou corrigir o erro de um período anterior retrospetivamente.

46 - Não deve ser usada perceção ao aplicar uma nova política contabilística a um período anterior, ou ao corrigir quantias de um período anterior, seja ao fazer suposições sobre quais teriam sido as intenções do

órgão de gestão num período anterior, seja ao estimar as quantias reconhecidas, mensuradas ou divulgadas num período anterior. Por exemplo, quando uma entidade corrige um erro de um período anterior classificando um edifício como propriedade de investimento (o edifico estava anteriormente classificado como ativo fixo tangível), não altera a base de classificação para esse período se o órgão de gestão mais tarde decidiu usar esse edifício como um edifício administrativo ocupado pelo titular. Além disso, quando uma entidade corrige um erro de um período anterior ao calcular uma provisão para custos de limpeza de poluição resultante das operações do Governo, de acordo com a NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, não deverá considerar a informação sobre uma fuga de combustível invulgar de um barco de abastecimento naval durante o período seguinte que se tornou disponível depois de as demonstrações financeiras do período anterior terem sido autorizadas para emissão.

NCP 3 - Ativos Intangíveis

1 - Objetivo

1 - O objetivo desta Norma é prescrever o tratamento contabilístico de ativos intangíveis que não sejam tratados especificamente numa outra Norma. Esta Norma exige que uma entidade reconheça um ativo intangível se, e apenas se, forem satisfeitos determinados critérios. A Norma também especifica como mensurar a quantia escriturada de ativos intangíveis, e exige divulgações especificadas acerca de ativos intangíveis.

2 - Âmbito

2 - Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de ativos intangíveis, exceto quanto ao seguinte:

(a) Ativos intangíveis que estejam dentro do âmbito de uma outra Norma;

(b) Ativos financeiros, como definido na NCP 18 - Instrumentos Financeiros;

(c) Reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação de recursos minerais;

(d) Dispêndios com o desenvolvimento e extração de minérios, petróleo, gás natural e recursos similares não renováveis;

(e) Ativos intangíveis adquiridos numa concentração de atividades empresariais;

(f) Goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais;

(g) Poderes e direitos conferidos pela legislação, estatuto, ou meios equivalentes;

(h) Ativos por impostos diferidos; e

(i) Ativos intangíveis não correntes classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo para alienação que seja classificado como detido para venda).

3 - Se uma outra NCP prescrever a contabilização de um tipo específico de ativo intangível, uma entidade aplica essa NCP em vez da presente Norma. Por exemplo, a presente Norma não se aplica a:

(a) Ativos intangíveis detidos por uma entidade para venda no decurso normal das operações (ver NCP 12 - Contratos de Construção e NCP 10 - Inventários);

(b) Locações que estejam no âmbito da NCP 6 - Locações;

(c) Ativos decorrentes de benefícios de empregados (ver NCP 19 - Benefícios dos Empregados;

(d) Ativos financeiros como definidos na NCP 18.

O reconhecimento e mensuração de alguns ativos financeiros estão cobertos pela NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas e pela NCP 23 - Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos;

(e) Reconhecimento e mensuração inicial de ativos de contratos de concessão no âmbito da NCP 4 - Acordos de Concessão de Serviços - Concedente. Porém, a presente Norma aplica-se à mensuração subsequente e divulgações de tais ativos.

4 - Alguns ativos intangíveis podem estar contidos numa substância física tal como um disco compacto (no caso de software de um computador), documentação legal (no caso de uma licença ou patente), ou filmes. Ao determinar se um ativo que incorpore não só elementos intangíveis como tangíveis deve ser tratado segundo a NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis ou como um ativo intangível segundo a presente Norma, uma entidade faz o seu juízo para avaliar qual dos elementos é o mais significativo. Por exemplo, o software de navegação para um avião de combate faz parte integrante do avião e é tratado como ativo fixo tangível. O mesmo se aplica ao sistema operativo de um computador. Quando o software não faz parte integrante do respetivo hardware, o software do computador é tratado como um ativo intangível.

5 - Esta Norma aplica-se, nomeadamente, a dispêndios com publicidade, formação, arranque, e atividades de pesquisa e desenvolvimento. As atividades de pesquisa e desenvolvimento destinam-se ao desenvolvimento de conhecimentos. Por isso, se bem que estas atividades possam resultar num ativo com substância física (por exemplo, um protótipo), o elemento físico do ativo é secundário em relação ao seu componente intangível, isto é, o conhecimento nele incorporado.

6 - No caso de uma locação financeira, o ativo subjacente pode ser tangível ou intangível. Após o reconhecimento inicial, um locatário contabiliza um ativo intangível detido segundo uma locação financeira de acordo com esta Norma. Os direitos protegidos por acordos de licenciamento de itens tais como filmes, vídeos, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos de autor, estão excluídos do âmbito da NCP 6 - Locações e integram-se no âmbito da presente Norma.
7 - As exclusões do âmbito de uma Norma podem ocorrer se as atividades ou as transações forem tão especializadas que dão origem a questões contabilísticas que podem necessitar de ser tratadas de uma maneira diferente. Tais questões decorrem da contabilização de dispêndios com a exploração, ou desenvolvimento e extração, de petróleo, gás, e depósitos de minérios em indústrias extrativas, e no caso de contratos de seguro. Por isso, esta Norma não se aplica a dispêndios com tais atividades e contratos. Porém, esta Norma aplica-se a outros ativos intangíveis (tal como software de computador), e outros dispêndios suportados (tais como custos de arranque), usados em indústrias extrativas, ou por companhias seguradoras.
2.1 - Património histórico intangível
8 - A presente Norma exige que uma entidade reconheça ativos relativos ao património histórico intangível desde que satisfaçam a definição e os critérios de reconhecimento de ativos intangíveis. Em caso de não ser possível reconhecer tais ativos, a entidade deve aplicar os requisitos de divulgação previstos na NCP 1.
9 - Alguns ativos intangíveis são descritos como património histórico devido ao seu significado histórico, artístico, cultural ou ambiental. Exemplos destes ativos são registos de acontecimentos históricos significativos e direitos de utilização da imagem de uma pessoa pública importante, por exemplo, em selos de correio ou moedas de coleção. Estes ativos evidenciam algumas características, como as que se seguem, embora estas características não sejam exclusivas de tais ativos:
(a) É improvável que o seu valor em termos culturais, ambientais, educacionais e históricos seja inteiramente refletido num valor financeiro unicamente baseado num preço de mercado;
(b) Obrigações legais e ou estatutárias podem impor proibições ou restrições severas à sua alienação por venda;
(c) São geralmente insubstituíveis e o seu valor pode aumentar ao longo do tempo; e
(d) Pode ser difícil estimar as suas vidas úteis, que em alguns casos podem ser de várias centenas de anos.
10 - As entidades do setor público podem deter ativos significativos do património histórico que adquiriram ao longo de muitos anos e por variados meios, incluindo compra, doação, legado ou expropriação. Estes ativos raramente são detidos pela sua capacidade de gerar influxos de caixa e podem existir obstáculos legais ou sociais para os usar para tais finalidades.
11 - As entidades que reconheçam ativos do património histórico intangível devem divulgar a respeito desses ativos, por exemplo:
(a) A base de mensuração usada:
(b) O método de amortização usado, se houver;
(c) A quantia escriturada bruta;
(d) A amortização acumulada no final do período, se houver; e
(e) Uma reconciliação da quantia escriturada no início e no final do período mostrando os respetivos componentes.
3 - Definições
12 - Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados indicados:
Amortização é a imputação sistemática da quantia amortizável de um ativo intangível durante a sua vida útil.
Um ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física.
Desenvolvimento é a aplicação das descobertas derivadas da pesquisa ou outros conhecimentos a um plano ou a conceção para a produção de materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou do uso.
Quantia escriturada é a quantia pela qual um ativo é reconhecido depois de deduzir qualquer amortização acumulada e perdas por imparidade acumuladas.
Pesquisa é a investigação original e planeada conduzida com a perspetiva de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos e compreendê-los.
3.1 - Ativos intangíveis
13 - As entidades consomem frequentemente recursos, ou assumem passivos, com a aquisição, desenvolvimento, manutenção, ou melhoria de recursos intangíveis tais como conhecimentos científicos ou técnicos, conceção e implementação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual e marcas comerciais (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). São exemplos comuns de itens

abrangidos por estes grupos o software de computadores, patentes, direitos de autor, filmes, listas de utilizadores de um serviço, licenças de pesca e quotas de importação.
14 - Nem todos os itens descritos no parágrafo anterior satisfazem a definição de um ativo intangível, isto é, identificabilidade, controlo sobre um recurso, e existência de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço. Se um item no âmbito desta Norma não satisfizer a definição de um ativo intangível, o dispêndio para o adquirir ou o gerar internamente deve ser reconhecido como um gasto quando for suportado.
15 - Um ativo é identificável se:
(a) For separável, isto é, capaz de ser separado ou destacado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, quer individualmente quer juntamente com um contrato, ativo ou passivo identificável associados, independentemente de a entidade pretender fazê-lo ou não; ou
(b) Decorrer de acordos vinculativos (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais) independentemente de esses direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.
16 - Para as finalidades desta Norma, um acordo vinculativo refere-se a um acordo que confere direitos e obrigações similares às partes como se fosse na forma de um contrato.
3.1.1 - Controlo de um ativo
17 - Uma entidade controla um ativo se tiver o poder de obter os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço que flui dos recursos subjacentes e de restringir o acesso de outrem a esses benefícios ou potencial de serviço. A capacidade de uma entidade controlar os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço de um ativo intangível provém geralmente de direitos legais. Na ausência de direitos legais é mais difícil demonstrar controlo. Porém, a imposição legal de um direito não é uma condição necessária para o controlo porque uma entidade pode ser capaz de controlar os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço de qualquer outra forma.
18 - O conhecimento científico ou técnico pode dar origem a benefícios económicos futuros ou potencial de serviço. Uma entidade controla esses benefícios ou esse potencial de serviço se, por exemplo, o conhecimento for protegido por via de direitos de autor, por uma restrição de acordo comercial (quando permitido), ou por um direito legal sobre os seus trabalhadores para manterem confidencialidade.
19 - Uma entidade pode ter uma equipa de trabalhadores especializados e pode ser capaz de identificar capacidades suplementares desses trabalhadores que proporcionem benefícios económicos futuros ou potencial de serviço a partir de formação. A entidade pode também esperar que o pessoal continue a colocar as respetivas capacidades à sua disposição. Porém, uma entidade tem geralmente controlo insuficiente sobre os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço esperados provenientes de uma equipa de trabalhadores especializados e da formação para que esses itens satisfaçam a definição de um ativo intangível. Por uma razão similar, é improvável que uma gestão específica ou um talento técnico satisfaça a definição de um ativo intangível, a menos que esteja protegido por direitos legais para o usar e para obter os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço que dele se espera, e também satisfaça as outras partes da definição.
3.1.2 - Benefícios económicos futuros ou potencial de serviço
20 - Os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço que fluem de um ativo intangível podem incluir rendimentos da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos, ou outros benefícios resultantes do uso desse ativo. Por exemplo, o uso de propriedade intelectual num processo de produção ou serviço pode reduzir os futuros custos de produção ou do serviço ou melhorar a prestação do serviço em vez de aumentar os rendimentos futuros (por exemplo, um sistema on-line que permita que os cidadãos renovem as suas licenças de condução mais rapidamente, resultando numa redução de pessoal administrativo necessário para realizar esta função ao mesmo tempo que aumenta a rapidez de processamento).
4 - Reconhecimento e mensuração
21 - O reconhecimento de um item como ativo intangível exige que uma entidade demonstre que o item satisfaz:
(a) A definição de um ativo intangível; e
(b) Os critérios de reconhecimento.
Este requisito aplica-se ao custo mensurado no reconhecimento (o custo de uma transação com contraprestação ou de um ativo intangível gerado internamente, ou o justo valor de um ativo intangível adquirido numa transação sem contraprestação) e aos custos suportados subsequentemente para adicionar, substituir uma parte ou dar assistência ao mesmo.

22 - A natureza de ativos intangíveis é tal que, em muitos casos, não existem adições a tal ativo ou substituição de uma parte dele. Consequentemente, é provável que a maior parte dos dispêndios subsequentes sejam para manter os benefícios económicos futuros esperados ou o potencial de serviço incorporados num ativo intangível existente e não para satisfazer a definição de um ativo intangível e os critérios de reconhecimento desta Norma. Além disso, é muitas vezes difícil imputar os dispêndios subsequentes diretamente a um ativo intangível específico em vez de os imputar às operações da entidade como um todo. Por isso, apenas raramente os dispêndios subsequentes (isto é, os dispêndios suportados após o reconhecimento inicial de um ativo intangível adquirido ou após a conclusão de um ativo intangível gerado internamente) são reconhecidos na quantia escriturada de um ativo. Consistentemente com o parágrafo 55, os dispêndios subsequentes com marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de utilizadores de um serviço e itens similares em substância (quer adquiridos, quer gerados internamente) são sempre reconhecidos nos resultados logo que suportados. Isto decorre do facto de tais dispêndios não poderem ser distinguidos dos dispêndios para desenvolver as operações da entidade como um todo.
23 - Um ativo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se:
(a) For provável que fluirão para a entidade os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço esperados atribuíveis ao ativo; e
(b) O custo ou o justo valor do ativo possa ser mensurado com fiabilidade.
24 - Uma entidade deve avaliar a probabilidade dos benefícios económicos futuros ou de potencial de serviço esperados usando pressupostos razoáveis e justificáveis que representem a melhor estimativa do órgão de gestão do conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil do ativo.
25 - Uma entidade usa o julgamento para avaliar o grau de certeza associado ao fluxo dos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço que sejam atribuíveis ao uso do ativo na base da evidência disponível na altura do reconhecimento inicial, dando maior ponderação à evidência externa.
26 - Um ativo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo custo de acordo com os parágrafos 27 a 38. Quando um ativo intangível for adquirido através de uma transação sem contraprestação, o seu custo inicial à data de aquisição deve ser mensurado pelo seu justo valor nessa data.
4.1 - Aquisição separada
27 - Geralmente, o preço que uma entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível reflete as expetativas acerca da probabilidade de ela poder usufruir os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço esperados incorporados no ativo. Por outras palavras, a entidade espera que exista um influxo de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço, mesmo que exista uma incerteza acerca do momento ou da quantia do influxo. Por isso, o critério da probabilidade de reconhecimento referido na alínea (a) do parágrafo 23 é sempre considerado como satisfeito para ativos intangíveis adquiridos separadamente.
28 - Além disso, o custo de um ativo intangível adquirido separadamente pode geralmente ser mensurado com fiabilidade. Isto é particularmente verdade quando a retribuição da compra é feita a dinheiro ou outro ativo monetário.
29 - O custo de um ativo intangível adquirido separadamente compreende:
(a) O seu preço de compra, incluindo direitos de importação e impostos não dedutíveis ou reembolsáveis sobre a compra, após dedução de descontos comerciais e abatimentos; e
(b) Qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para o uso pretendido.
30 - São exemplos de custos diretamente atribuíveis:
(a) Custos dos benefícios dos empregados (como definidos na NCP 19) diretamente decorrentes da colocação do ativo na sua condição de funcionamento;
(b) Honorários profissionais diretamente decorrentes da colocação do ativo na sua condição de funcionamento; e
(c) Custos para testar o funcionamento adequado do ativo.
31 - São exemplos de dispêndios que não fazem parte do custo de um ativo intangível:
(a) Custos para introduzir um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade e atividades promocionais);
(b) Custos para conduzir operações numa nova localização ou com um novo segmento de utilizadores de um serviço (incluindo custos de formação de pessoal); e
(c) Custos administrativos e outras despesas gerais.
32 - O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um ativo intangível cessa quando o ativo estiver na condição necessária de ser capaz de operar na forma pretendida pelo órgão de gestão. Por isso, os custos

suportados no uso ou reutilização de um ativo intangível não são incluídos na quantia escriturada desse ativo. Por exemplo, os custos que se seguem não são incluídos na quantia escriturada de um ativo intangível:
(a) Custos suportados depois de um ativo já estar apto a operar na forma pretendida pelo órgão de gestão mas ainda não teve início a sua utilização; e
(b) Perdas operacionais iniciais, tais como as suportadas enquanto aumenta a procura no mercado dos produtos produzidos pelo ativo.
33 - Algumas operações ocorrem em conexão com o desenvolvimento de um ativo intangível, mas não são necessárias para colocar o ativo na condição necessária para estar apto a operar na forma pretendida pelo órgão de gestão. Estas operações podem ocorrer antes ou durante as atividades de desenvolvimento. Dado que estas operações não são necessárias para colocar o ativo na condição necessária para estar apto a operar na forma pretendida pelo órgão de gestão, o rendimento e os gastos relacionados são reconhecidos imediatamente nos resultados nas respetivas rubricas.
34 - Se o pagamento for diferido para além das condições normais de crédito, a diferença entre o equivalente ao preço a dinheiro e o pagamento total é reconhecida como um juro durante o período de crédito, a menos que esse juro seja reconhecido na quantia escriturada do bem de acordo com a NCP 7 - Custos de Empréstimos Obtidos.
4.2 - Dispêndios subsequentes num projeto de pesquisa e desenvolvimento em curso
35 - Os dispêndios de pesquisa ou desenvolvimento que:
(a) Se relacionem com um projeto de pesquisa ou desenvolvimento em curso adquirido separadamente e reconhecido como um ativo intangível; e
(b) Sejam suportados após a aquisição desse projeto;
devem ser contabilizados de acordo com os parágrafos 47 a 54.
36 - A aplicação dos requisitos dos parágrafos 47 a 54 significa que os dispêndios subsequentes num projeto de pesquisa ou desenvolvimento em curso adquirido separadamente e reconhecido como um ativo intangível são:
(a) Reconhecidos como um gasto quando suportados, se forem dispêndios de pesquisa;
(b) Reconhecidos como um gasto quando suportados, se forem dispêndios de desenvolvimento que não satisfazem os critérios de reconhecimento como um ativo intangível do parágrafo 49; e
(c) Adicionados à quantia escriturada do projeto de pesquisa ou desenvolvimento adquirido, se forem dispêndios de desenvolvimento que satisfaçam os critérios de reconhecimento do parágrafo 49.
4.3 - Ativos intangíveis adquiridos através de transações sem contraprestação
37 - Em alguns casos, podem ser adquiridos ativos intangíveis através de transações sem contraprestação. Isto pode acontecer quando uma entidade do setor público transfere para outra entidade, através de uma transação sem contraprestação, ativos intangíveis tais como direitos de aterragem num aeroporto, licenças para operar estações de rádio ou de televisão, licenças ou quotas de importação ou direitos de acesso a outros recursos restritos. Por exemplo, um cidadão vencedor do Prémio Nobel pode legar o seu espólio pessoal, incluindo os direitos de autor das suas publicações, aos arquivos nacionais (uma entidade do setor público) numa transação sem contraprestação.
38 - Nestas circunstâncias, o custo do item é o seu justo valor à data em que é adquirido. Para as finalidades desta Norma, a mensuração na data do reconhecimento de um ativo intangível adquirido através de uma transação sem contraprestação pelo seu justo valor, não constitui uma revalorização. Consequentemente, os requisitos de revalorização do parágrafo 67, e os comentários de suporte dos parágrafos 69 a 72, só se aplicam quando uma entidade optar por revalorizar um ativo intangível em períodos de relato subsequentes.
4.4 - Troca de ativos
39 - Um ou mais ativos intangíveis podem ser adquiridos por troca de um ativo ou ativos não monetários, ou uma combinação de ativos monetários e não monetários. Por exemplo, no caso da troca de um ativo não monetário por outro, o custo do ativo intangível adquirido deve ser mensurado pelo justo valor, a não ser que nem o justo valor do ativo recebido nem o justo valor do ativo cedido possam ser mensurados com fiabilidade. O ativo adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa desreconhecer de imediato o ativo cedido. Se o ativo adquirido não puder ser mensurado pelo justo valor, o seu custo deve ser mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido.
40 - A alínea (b) do parágrafo 23 especifica que uma condição para o reconhecimento de um ativo intangível é que o custo do ativo possa ser mensurado com fiabilidade. O justo valor de um ativo intangível relativamente ao qual não existam transações de mercado comparáveis é mensurável com fiabilidade se:
(a) A variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não for significativa para esse ativo; ou

(b) As probabilidades das várias estimativas dentro do intervalo puderem ser razoavelmente avaliadas e usadas para estimar o justo valor.
Se uma entidade for capaz de determinar com fiabilidade o justo valor quer do ativo recebido quer do ativo cedido, então o justo valor do ativo cedido deve ser usado para determinar o custo do ativo recebido, a menos que este seja claramente mais evidente.
4.5 - Goodwill gerado internamente
41 - O Goodwill gerado internamente não deve ser reconhecido como um ativo.
42 - Em algumas circunstâncias, são efetuados dispêndios para gerar benefícios económicos futuros ou potencial de serviço, mas isso não resulta na criação de um ativo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento desta Norma. Tais dispêndios são muitas vezes descritos como contribuindo para o Goodwill gerado internamente. Este não é reconhecido como um ativo porque não é um recurso identificável (isto é, não é separável nem decorre de acordos vinculativos, incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que possa ser mensurado com fiabilidade pelo custo.
43 - As diferenças entre o valor de mercado de uma entidade e a quantia escriturada dos seus ativos e passivos identificáveis, em qualquer momento, podem captar uma série de fatores que afetam o valor da entidade. Porém, tais diferenças não representam o custo de ativos intangíveis controlados pela entidade.
4.6 - Ativos intangíveis gerados internamente
44 - Algumas vezes é difícil avaliar se um ativo intangível gerado internamente se qualifica para reconhecimento devido a problemas em:
(a) Identificar se e quando existe um ativo identificável que vai gerar benefícios económicos futuros ou potencial de serviço; e
(b) Determinar o custo do ativo com fiabilidade. Em alguns casos, o custo de gerar internamente um ativo intangível não pode ser distinguido do custo de manter ou aumentar o Goodwill da entidade gerado internamente ou de gerir as operações diárias.
Por isso, além de cumprir os requisitos gerais para o reconhecimento e mensuração inicial de um ativo intangível, uma entidade deve aplicar os requisitos e orientações dos parágrafos 45 a 58 a todos os ativos intangíveis gerados internamente.
45 - Para avaliar se um ativo intangível gerado internamente satisfaz os critérios de reconhecimento, uma entidade classifica a geração do ativo em:
(a) Uma fase de pesquisa; e
(b) Uma fase de desenvolvimento.
Ainda que os termos «pesquisa» e «desenvolvimento» estejam definidos, os termos «fase de pesquisa» e «fase de desenvolvimento» têm um significado mais vasto para efeitos desta Norma.
46 - Se uma entidade não puder distinguir a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento de um projeto interno para criar um ativo intangível, a entidade trata o dispêndio nesse projeto como se ele só tivesse sido suportado na fase de pesquisa.
4.6.1 - Fase de pesquisa
47 - Não deve ser reconhecido qualquer ativo intangível decorrente de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projeto interno). Os dispêndios em pesquisa (ou na fase de pesquisa de um projeto interno) devem ser reconhecidos como um gasto quando suportados, dado que uma entidade não pode demonstrar que existe um ativo intangível que gerará prováveis benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.
48 - São exemplos de atividades de pesquisa:
(a) Atividades visando a obtenção de novos conhecimentos;
(b) A procura, avaliação e seleção final de aplicações de resultados de pesquisa ou de outros conhecimentos;
(c) A procura de alternativas para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
(d) A formulação, conceção, avaliação e seleção final de possíveis alternativas para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços, novos ou melhorados.
4.6.2 - Fase de desenvolvimento
49 - Um ativo intangível decorrente de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de um projeto interno) deve ser reconhecido se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar cumulativamente tudo o que se segue:
(a) A viabilidade técnica de concluir o ativo intangível para estar disponível para uso ou venda;
(b) A sua intenção de concluir o ativo intangível e usá-lo ou vendê-lo;
(c) A sua capacidade de usar ou vender o ativo intangível;
(d) A forma como o ativo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros ou potencial de serviço. Por exemplo, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para os produtos do ativo intangível, ou para o próprio ativo intangível ou, se for para uso interno, a sua utilidade;

(e) A disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento, e para usar ou vender o ativo intangível;
(f) A sua capacidade de mensurar com fiabilidade os dispêndios atribuíveis ao ativo intangível durante o seu desenvolvimento.
50 - Na fase de desenvolvimento de um projeto interno, uma entidade pode, em alguns casos, identificar um ativo intangível e demonstrar que tal ativo gerará prováveis benefícios económicos futuros ou potencial de serviço, dado que a fase de desenvolvimento de um projeto é um estado mais avançado do que a fase de pesquisa.
51 - São exemplos de atividades de desenvolvimento:
(a) A conceção, construção e teste de protótipos e modelos de pré-produção ou de pré-utilização;
(b) A conceção de ferramentas, utensílios, moldes e suportes, envolvendo nova tecnologia;
(c) A conceção, construção e operação de uma instalação ou operação piloto que não é de uma escala economicamente viável para produção comercial ou uso na prestação de serviços;
(d) A conceção, construção e teste de uma alternativa escolhida para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços, novos ou melhorados;
(e) Custos de website e custos de desenvolvimento de software.
52 - Para demonstrar a forma como um ativo intangível gerará prováveis benefícios económicos ou potencial de serviço, uma entidade deve avaliar os futuros benefícios económicos ou potencial de serviço a obter do ativo usando os princípios da NCP 9 - Imparidade de Ativos. Se o ativo apenas gerar benefícios económicos ou potencial de serviço em combinação com outros ativos, a entidade deve aplicar o conceito de unidades geradoras de caixa da NCP 9.
53 - A disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios de um ativo intangível pode ser demonstrada, por exemplo, através de um plano operacional apresentando os recursos técnicos, financeiros e outros necessários e a capacidade da entidade assegurar esses recursos. Em alguns casos, uma entidade demonstra a disponibilidade de financiamento externo obtendo uma evidência do financiador sobre a sua vontade de financiar o plano.
54 - Os sistemas de custeio de uma entidade podem, muitas vezes, ajudar a mensurar com fiabilidade os custos de gerar internamente um ativo intangível, tais como ordenados e outros dispêndios suportados para assegurar direitos de autor ou licenças, ou para desenvolver software de computadores, independentemente de virem a cumprir, ou não, os critérios de reconhecimento.
55 - Os dispêndios em marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de utilizadores de um serviço e itens similares em substância, não podem ser distinguidos do custo de desenvolver as operações da entidade como um todo. Por isso, tais itens não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.
4.6.3 - Custo de um ativo intangível gerado internamente
56 - O custo de um ativo intangível gerado internamente para a finalidade do parágrafo 26 é a soma dos dispêndios suportados a partir da data em que o ativo intangível satisfaz pela primeira vez os critérios de reconhecimento.
57 - O custo de um ativo intangível gerado internamente compreende todos os custos diretamente atribuíveis necessários para criar, produzir e preparar o ativo para operar da forma pretendida pelo órgão de gestão. São exemplos de custos diretamente atribuíveis:
(a) Custos de materiais e serviços usados ou consumidos para gerarem o ativo intangível;
(b) Custos de benefícios dos empregados (como definido na NCP 19) decorrentes da geração do ativo intangível;
(c) Custos de registo de um direito legal;
(d) Amortização de patentes e licenças que sejam usadas para gerar o ativo intangível.
A NCP 7 especifica os critérios para o reconhecimento de juros como um elemento do custo de um ativo que se qualifica.
58 - Os elementos seguintes não constituem componentes do custo de um ativo intangível gerado internamente:
(a) Gastos comerciais, administrativos e outros gastos gerais, a menos que possam ser diretamente atribuídos à preparação do ativo para uso;
(b) Insuficiências identificadas e perdas operacionais iniciais suportadas antes do ativo atingir o desempenho planeado;
(c) Gastos com a formação do pessoal para operar o ativo.
5 - Reconhecimento de um gasto

59 - O dispêndio de um item intangível deve ser reconhecido como um gasto quando suportado, a menos que faça parte do custo de um ativo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento.
60 - Em algumas circunstâncias, são efetuados dispêndios para proporcionar benefícios económicos futuros ou potencial de serviço a uma entidade, mas isso não resulta na adquisição ou criação de qualquer ativo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento desta Norma. No caso de fornecimento de bens, a entidade reconhece os dispêndios como um gasto quando tem o direito de aceder a esses bens. No caso de prestação de serviços, a entidade reconhece os dispêndios como um gasto quando recebe os serviços. Por exemplo, os dispêndios com pesquisa são reconhecidos como um gasto quando suportados. Outros exemplos de dispêndios que são reconhecidos como um gasto incluem:
(a) Dispêndios com atividades de arranque (isto é, custos de arranque), salvo se tais dispêndios forem incluídos no custo de um item de ativo fixo tangível de acordo com a NCP 5. Os custos de arranque podem consistir em custos de estabelecimento, designadamente custos legais e de secretariado suportados para constituir uma entidade jurídica, dispêndios para abrir uma nova instalação ou operação (isto é, custos de pré-abertura), ou dispêndios para iniciar novas operações ou lançar novos produtos ou processos (isto é, custos pré-operacionais);
(b) Dispêndios com atividades de formação;
(c) Dispêndios com publicidade e atividades promocionais (incluindo catálogos de encomenda pelo correio e panfletos de informação);
(d) Dispêndios com a relocalização ou reorganização de parte ou de toda uma entidade.
61 - Uma entidade tem o direito de aceder a bens quando os possui, ou quando tenham sido construídos por um fornecedor de acordo com os termos de um contrato de fornecimento e a entidade possa pedir a entrega dos mesmos mediante pagamento. Os serviços são recebidos quando são executados por um fornecedor de acordo com um contrato para os prestar à entidade e não quando a entidade os usa para prestar um outro serviço.
62 - O parágrafo 59 não impede uma entidade de reconhecer um pré-pagamento como um ativo quando o pagamento de bens e serviços tenha sido feito antes de a entidade obter o direito de acesso a esses bens ou receber esses serviços.
5.1 - Não reconhecimento de gastos passados como um ativo
63 - Os dispêndios com um ativo intangível que tenham sido inicialmente reconhecidos como um gasto segundo esta Norma não devem ser reconhecidos como parte do custo de um ativo intangível numa data posterior.
6 - Mensuração subsequente
64 - Após reconhecimento como ativo, um ativo intangível deve ser registado pelo seu custo, menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, devendo aplicar-se essa política a uma classe inteira de ativos intangíveis.
65 - Uma classe de ativos intangíveis é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade.
66 - Em algumas circunstâncias os ativos intangíveis podem ser objeto de revalorização de acordo com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado.
67 - Nas circunstâncias em que se admite que um ativo intangível possa ser registado por uma quantia revalorizada, esta quantia deve corresponder ao justo valor do ativo na data da revalorização, menos qualquer amortização subsequente acumulada.
68 - Raramente existe mercado ativo para um ativo intangível, embora tal possa acontecer. De facto, ainda que os ativos intangíveis sejam comprados e vendidos, os contratos são negociados entre compradores e vendedores individuais, sendo as transações relativamente pouco frequentes. Por estas razões, o preço pago por um ativo pode não proporcionar prova suficiente do justo valor de um outro. Adicionalmente, os preços não estão muitas vezes publicamente disponíveis.
69 - Se um ativo intangível for revalorizado, qualquer amortização acumulada à data da revalorização deve ser tratada de uma das seguintes formas:
(a) Eliminada contra a quantia bruta escriturada do ativo sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do ativo; ou
(b) Reexpressa proporcionalmente à alteração na quantia bruta escriturada do ativo, a fim de que a quantia escriturada do ativo após a revalorização iguale a sua quantia revalorizada.
70 - Se a quantia escriturada de um ativo intangível for aumentada em consequência de uma revalorização, o aumento deve ser creditado diretamente no património líquido como excedentes de revalorização. Porém, este

aumento deve ser inicialmente reconhecido nos resultados até ao limite em que reverta uma redução de revalorização do mesmo ativo anteriormente reconhecida nos resultados.
71 - Se a quantia escriturada de um ativo intangível for reduzida em consequência de uma revalorização, a redução deve ser reconhecida nos resultados. Porém, essa redução deve ser reconhecida diretamente no património líquido até ao limite de qualquer saldo credor existente no excedente de revalorização a respeito desse mesmo ativo.
72 - Parte ou a totalidade do excedente de revalorização incluído no património líquido relativo a ativos intangíveis pode ser transferido diretamente para resultados transitados quando os ativos forem desreconhecidos. Tal pode ocorrer quando o ativo com o qual o excedente se relaciona for abatido ou alienado. Porém, parte do excedente pode ser transferido quando o ativo ainda estiver a ser utilizado pela entidade. Neste caso, a quantia do excedente a transferir será a diferença entre a amortização baseada na quantia escriturada revalorizada do ativo e a amortização baseada no seu custo inicial. As transferências dos excedentes de revalorização para resultados transitados não devem passar pelos resultados do período.
7 - Vida útil
73 - São considerados diversos fatores na determinação da vida útil de um ativo intangível, tais como:
(a) O uso esperado do ativo pela entidade e se o ativo pode ser gerido com eficiência por outra equipa de gestão;
(b) Os ciclos de vida típicos do produto do ativo e informação pública sobre estimativas de vida útil de ativos similares que sejam usados de forma semelhante;
(c) Obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
(d) A estabilidade do setor em que o ativo opera e alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo ativo;
(e) Ações esperadas dos concorrentes ou potenciais concorrentes;
(f) O nível de gastos de manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço esperados a partir do ativo e a capacidade e intenção da entidade para atingir esse nível;
(g) O período de controlo sobre o ativo e limites legais ou contratuais sobre o uso do ativo, tais como as datas de expiração de locações relacionadas;
(h) Se a vida útil do ativo está dependente da vida útil de outros ativos da entidade.
74 - A vida útil de um ativo intangível reflete apenas o nível de gastos de manutenção futura necessários para manter o ativo no seu padrão de desempenho avaliado no momento da estimativa da vida útil do ativo, e a capacidade e intenção da entidade de atingir esse nível.
75 - Considerando as rápidas alterações na tecnologia, software e muitas outras, os ativos intangíveis são suscetíveis de obsolescência tecnológica. Por isso, é provável que a vida útil dos ativos intangíveis seja curta mas também pode acontecer que tal vida útil seja muito longa. A incerteza justifica que a vida útil de um ativo intangível seja estimada numa base prudente, mas não justifica escolher uma vida que seja irrealisticamente curta.
76 - A vida útil de um ativo intangível que resulte de acordos vinculativos (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais) não deve exceder o período desses acordos, mas pode ser mais curta, dependendo do período durante o qual a entidade espera usar o ativo. Se tais acordos forem transmitidos por um prazo limitado que possa ser renovado, a vida útil do ativo intangível só deve incluir os períodos de renovação se existir evidência que suporte a renovação pela entidade sem custo significativo.
77 - Podem existir fatores económicos, políticos, sociais ou legais que influenciem a vida útil de um ativo intangível. Os fatores económicos, políticos ou sociais determinam o período durante o qual os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço serão recebidos pela entidade. Os fatores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a tais benefícios económicos ou potencial de serviço. A vida útil é o mais curto dos períodos determinados por estes fatores.
7.1 - Período e método de amortização
78 - A quantia amortizável de um ativo intangível deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. A amortização deve começar quando o ativo está disponível para uso, isto é, quando estiver na localização e condição necessárias para operar da forma pretendida pelo órgão de gestão. A amortização deve cessar na data que ocorrer primeiro entre a data em que o ativo for classificado como detido para venda e a data em que o ativo for desreconhecido.
79 - O método de amortização deve refletir o padrão pelo qual se espera que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço sejam consumidos pela entidade.

80 - Existem vários métodos de amortização para imputar a quantia amortizável de um ativo numa base sistemática durante a sua vida útil estimada. Estes métodos incluem o método das quotas constantes (ou da linha reta), o método das quotas degressivas (ou do saldo decrescente) e o método das unidades de produção. A amortização por quotas constantes resulta num gasto linear durante a vida útil do ativo, se o seu valor residual não se alterar. O método das quotas degressivas resulta num gasto decrescente durante a vida útil do ativo. O método das unidades de produção resulta num gasto baseado no uso ou produção esperados.
81 - A presente Norma preconiza que o método mais adequado às Administrações Públicas é, em regra, o método das quotas constantes (ou da linha reta). Este método deve ser aplicado de forma consistente de período para período, a não ser que ocorra uma alteração no modelo de consumo esperado desses benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.
82 - A amortização é geralmente reconhecida nos resultados. Por vezes, porém, os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço incorporados num ativo são absorvidos na produção de outros ativos. Neste caso, o gasto de amortização constitui parte do custo do outro ativo e é incluído na sua quantia escriturada. Por exemplo, a amortização de ativos intangíveis usados num processo de produção é incluída na quantia escriturada dos inventários (ver NCP 10).
7.2 - Valor residual
83 - O valor residual de um ativo intangível deve assumir-se como sendo zero a menos que:
(a) Haja um compromisso de um terceiro para adquirir o ativo no final da sua vida útil; ou
(b) Haja um mercado para esse ativo e
(i) O valor residual possa ser determinado com referência a tal mercado,
(ii) Seja provável que tal mercado existirá no final da vida útil do ativo.
84 - A quantia amortizável de um ativo é calculada após dedução do seu valor residual. Um valor residual que não seja zero implica que uma entidade espera alienar o ativo intangível antes do final da sua vida económica.
85 - Uma estimativa do valor residual de um ativo é baseada na quantia recuperável resultante da alienação, usando preços previsíveis na data estimada para a venda de um ativo similar que tenha atingido o final da sua vida útil e tenha operado nas mesmas condições em que o ativo será usado. O valor residual deve ser revisto pelo menos em cada data de relato. Uma alteração no valor residual do ativo é contabilizada como uma alteração numa estimativa contabilística de acordo com a NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros.
86 - O valor residual de um ativo intangível pode aumentar para uma quantia igual ou superior à quantia escriturada do ativo. Se assim for, o gasto de amortização do ativo é zero a não ser que, e até que, o seu valor residual diminua subsequentemente para uma quantia abaixo da quantia escriturada do ativo.
7.3 - Revisão do período e do método de amortização
87 - O período de amortização de um ativo intangível deve ser reavaliado pelo menos em cada data de relato. Se a vida útil esperada do ativo for diferente das anteriores estimativas, o período de amortização deve ser alterado em conformidade. Se tiver havido uma alteração no padrão de consumo esperado dos benefícios económicos futuros ou do potencial de serviço incorporado no ativo, o método de amortização deve ser alterado para refletir o novo padrão. Tais mudanças devem ser contabilizadas como alterações em estimativas contabilísticas de acordo com a NCP 2.
88 - Durante a vida de um ativo intangível pode tornar-se evidente que a estimativa da sua vida útil não é apropriada. Por exemplo, o reconhecimento de uma perda por imparidade pode indicar que o período de amortização necessita de ser alterado.
89 - Com o decorrer do tempo, o padrão de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço de um ativo intangível que se espera fluam para uma entidade pode alterar-se. Por exemplo, pode tornar-se evidente que é mais apropriado um método de amortização de quotas degressivas em vez de um método de quotas constantes. Outro exemplo é se o uso dos direitos representados por uma licença for diferido. Neste caso, os benefícios económicos ou potencial de serviço que fluem do ativo podem não ser recebidos senão em períodos posteriores.
8 - Perdas por imparidade
90 - Para uma entidade determinar se um ativo intangível está ou não em imparidade deve aplicar a NCP 9 - Imparidade de Ativos. Esta Norma explica quando e como uma entidade deve rever a quantia escriturada dos seus ativos, como deve determinar a quantia recuperável de serviço ou a quantia recuperável do ativo e quando deve reconhecer ou desreconhecer uma perda por imparidade.
9 - Desreconhecimento
91 - Um ativo intangível deve ser desreconhecido:

(a) No momento da alienação (incluindo alienação através de uma transação sem contraprestação); ou
(b) Quando não se esperam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do seu uso ou alienação.
92 - O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um ativo intangível deve ser determinado como a diferença entre o produto líquido da alienação, se existir, e a quantia escriturada do ativo, e deve ser reconhecido nos resultados quando o ativo for desreconhecido (a menos que a NCP 6 exija de forma diferente numa venda seguida de locação).
93 - A alienação de um ativo intangível pode ocorrer sob uma variedade de formas (por exemplo, por venda, celebrando um contrato de locação financeira, ou através de uma transação sem contraprestação). Para determinar a data de alienação desse ativo, uma entidade deve aplicar os critérios da NCP - 13 Rendimento de Transações com Contraprestação para reconhecer o rendimento da venda de bens. A NCP 6 aplica-se à alienação por venda seguida de locação.
94 - Se uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um ativo o custo de substituição de uma parte de um ativo intangível, então deve desreconhecer a quantia escriturada da parte substituída. Se não for praticável determinar a quantia escriturada da parte substituída, pode usar-se o custo de substituição como indicação de qual o custo da parte substituída à data em que foi adquirida ou gerada internamente.
95 - A retribuição a receber pela transmissão de um bem do ativo intangível deve ser reconhecida inicialmente pelo seu justo valor. Se o pagamento for diferido, a retribuição recebida deve ser reconhecida inicialmente pelo equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre a quantia nominal da retribuição e a quantia equivalente ao preço a dinheiro deve ser reconhecida como um juro de acordo com a NCP 13 - Rendimento de Transações com Contraprestação, refletindo o rendimento efetivo sobre a conta a receber.
96 - A amortização de um ativo intangível não cessa quando o ativo intangível deixar de ser usado, a não ser que o ativo tenha sido totalmente amortizado ou seja classificado como detido para venda.
NCP 4 - Acordos de Concessão de Serviços: Concedente
1 - Objetivo
1 - O objetivo desta Norma é prescrever a contabilização de acordos de concessão de serviços na ótica do concedente, uma entidade integrada nas administrações públicas.
2 - Âmbito
2 - Os acordos de concessão de serviços no âmbito desta Norma envolvem o concessionário que proporciona serviços públicos relacionados com um ativo de concessão de serviços em nome do concedente.
3 - Os acordos fora do âmbito desta Norma são os que não envolvem a prestação de serviços públicos e acordos que envolvem componentes de gestão e de serviço em que o ativo não é controlado pelo concedente (por exemplo, outsourcing, contratos de serviço ou privatizações).
4 - Esta Norma não trata da contabilização dos acordos de concessão na ótica dos concessionários (pode ser encontrada orientação sobre a contabilização pelo concessionário de acordos de concessão de serviços na norma de contabilidade internacional ou nacional relevante).
3 - Definições
5 - Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados indicados:
Acordo de concessão de serviços é um acordo vinculativo entre um concedente e um concessionário em que:
(a) O concessionário usa o ativo da concessão de serviços para prestar um serviço público em nome do concedente por um período de tempo especificado; e
(b) O concessionário é remunerado pelos seus serviços durante o período de tempo do acordo de concessão de serviços.
Acordo vinculativo é um acordo que confere direitos executórios e obrigações às partes, incluindo direitos derivados de contratos e outros direitos legais.
Ativo de concessão de serviços é um ativo usado para prestar serviços públicos num acordo de concessão de serviços que:
(a) É fornecido pelo concessionário e que este já detém, ou constrói, desenvolve ou adquire de um terceiro; ou
(b) É fornecido pelo concedente e que este já detém ou é uma melhoria de um seu ativo já existente.
Concedente é a entidade pública que concede ao concessionário o direito de usar o ativo da concessão de serviços.
Concessionário é a entidade que usa o ativo de concessão de serviços para prestar serviços públicos sujeitos ao controlo do ativo pelo concedente.
4 - Reconhecimento e mensuração de um ativo de concessão de serviços
6 - O concedente deve reconhecer um ativo proporcionado pelo concessionário, e uma melhoria de um ativo existente do concedente, como um ativo de concessão de serviços se:

(a) O concedente controlar ou regular quais os serviços que o concessionário tem de prestar com o ativo, a quem tem de os prestar, e a que preço; e
(b) O concedente controla - através da propriedade, direito aos benefícios ou outra forma - qualquer interesse residual no ativo no final do termo do acordo.
7 - Esta Norma aplica-se a um ativo usado num acordo de concessão de serviços por toda a sua via útil (um ativo "para toda a vida") se forem satisfeitas as condições do parágrafo 6(a).
8 - O concedente deve inicialmente mensurar o ativo de concessão de serviços reconhecido de acordo com os parágrafos 6 ou 7 pelo seu justo valor, exceto como referido no parágrafo 9 seguinte.
9 - Quando um ativo existente do concedente satisfizer as condições especificadas nos parágrafos 6 ou 7, o concedente deve reclassificar o ativo existente como um ativo de concessão de serviços. O ativo de concessão de serviços reclassificado deve ser contabilizado de acordo com a NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis ou NCP 3 - Ativos Intangíveis, como apropriado.
10 - Após o reconhecimento inicial ou reclassificação, os ativos de concessão de serviços devem ser contabilizados como uma classe de ativos separada de acordo com a NCP 5 ou a NCP 3, como apropriado.
5 - Reconhecimento e mensuração de passivos
11 - Quando o concedente reconhecer um ativo de concessão de serviços de acordo com os parágrafos 6 ou 7, o concedente deve também reconhecer um passivo.
O concedente não deve reconhecer um passivo quando um ativo existente do concedente for reclassificado como um ativo de concessão de serviços de acordo com o parágrafo 9, exceto nas circunstâncias em que é proporcionada remuneração adicional pelo concessionário, como referido no parágrafo 12 seguinte.
12 - O passivo reconhecido de acordo com o parágrafo 11 deve ser inicialmente mensurado pela mesma quantia que o ativo de concessão de serviços mensurado de acordo com o parágrafo 8, ajustado da quantia de qualquer outra remuneração (por exemplo, dinheiro) proporcionada pelo concedente ao concessionário, ou pelo concessionário ao concedente.
13 - A natureza do passivo reconhecido baseia-se na natureza da remuneração trocada entre o concedente e o concessionário. A natureza da remuneração dada pelo concedente ao concessionário é determinada por referência aos termos do acordo vinculativo e, quando relevante, a lei do contrato.
14 - Em troca do ativo de concessão de serviços, o concedente pode compensar o concessionário pelo ativo de concessão de serviços por qualquer combinação do seguinte:
(a) Fazer pagamentos ao concessionário (o modelo do "passivo financeiro"),
(b) Compensar o concessionário por outro meio (o modelo do "atribuição de um direito ao concessionário"), por exemplo:
(i) Dar ao concessionário o direito a obter rendimento a partir de terceiros utilizadores do ativo de concessão de serviços; ou
(ii) Dar ao concessionário acesso a um outro ativo gerador de rendimento para uso do concessionário.
5.1 - Modelo do passivo financeiro
15 - Quando o concedente tiver uma obrigação incondicional de pagar dinheiro ou outro ativo financeiro ao concessionário pela construção, desenvolvimento, aquisição ou melhoria de um ativo da concessão de serviços, o concedente deve contabilizar o passivo reconhecido de acordo com o parágrafo 11 como um passivo financeiro.
16 - O concedente tem uma obrigação incondicional de pagar dinheiro se tiver garantido pagar ao concessionário:
(a) Quantias especificadas ou determináveis de dinheiro; ou
(b) A insuficiência, se existir, entre quantias recebidas pelo concessionário dos utilizadores do serviço público e quaisquer quantias especificadas ou determináveis referidas na alínea anterior, mesmo que o pagamento seja contingente do concessionário assegurar que os ativos da concessão de serviços cumpram requisitos de qualidade ou eficiência especificadas.
17 - A NCP 18 - Instrumentos Financeiros aplica-se ao passivo financeiro reconhecido segundo o parágrafo 11, exceto quando esta Norma imponha requisitos e orientação diferentes.
18 - O concedente deve imputar os pagamentos ao concessionário e contabilizá-los de acordo com a sua substância como uma redução no passivo reconhecido de acordo com o parágrafo 11, um encargo financeiro, e encargos pelos serviços prestados pelo concessionário.
19 - O encargo financeiro e os encargos pelos serviços prestados pelo concessionário num acordo de concessão de serviços determinados de acordo com o parágrafo 18 devem ser contabilizados como gastos.

20 - Quando os componentes do ativo e de serviços de um acordo de concessão forem separadamente identificáveis, os pagamentos relativos ao componente de serviços, feitos pelo concedente ao concessionário, devem ser imputados aos justos valores relativos do ativo da concessão e dos serviços. Quando os componentes do ativo e de serviços não forem separadamente identificáveis, os pagamentos relativos ao componente de serviços deve ser determinado usando técnicas de estimação.
5.2 - Modelo da atribuição de um direito ao concessionário
21 - Quando o concedente não tiver uma obrigação incondicional de pagar dinheiro ou outro ativo financeiro ao concessionário pela construção, desenvolvimento, aquisição ou melhoria de um ativo de concessão de serviços, e dá ao concessionário o direito de obter rendimento de terceiros utilizadores ou um outro ativo gerador de rendimento, o concedente deve contabilizar o passivo reconhecido de acordo com o parágrafo 11, como a parte não ganha do rendimento decorrente da troca de ativos entre o concedente e o concessionário.
22 - O concedente deve reconhecer o rendimento e reduzir o passivo reconhecido de acordo com o parágrafo 21 segundo a substância económica do acordo de concessão de serviços.
23 - Quando o concedente compensa o concessionário pelo ativo de concessão e pela prestação de serviços dando ao concessionário o direito de obter rendimento de terceiros utilizadores do ativo de concessão de serviços ou de outro ativo gerador de rendimento, a troca é vista como uma transação que gera rendimento. Como o direito dado ao concessionário é eficaz para o período do acordo de concessão de serviços, o concedente não deve reconhecer imediatamente o rendimento da troca. Em vez disso, é reconhecido um passivo relativamente a qualquer parte do rendimento ainda não obtido. O rendimento é reconhecido segundo a substância económica do acordo de concessão de serviços, e o passivo é reduzido à medida que o rendimento é reconhecido.
5.3 - Divisão do acordo
24 - Se o concedente pagar pela construção, desenvolvimento, aquisição, ou melhoria de um ativo de concessão de serviços suportando parcialmente um passivo financeiro e dando parcialmente um direito ao concessionário, é necessário contabilizar separadamente cada parte do passivo total reconhecido de acordo com o parágrafo 11. A quantia inicialmente reconhecida pelo passivo total deve ser a mesma quantia que a especificada no parágrafo 12.
25 - O concedente deve contabilizar cada parte do passivo referido no parágrafo 24 precedente de acordo com os parágrafos 15 a 20.
6 - Outros passivos, compromissos, passivos contingentes e ativos contingentes
26 - O concedente deve contabilizar outros passivos, compromissos, passivos contingentes e ativos contingentes decorrentes de um acordo de concessão de serviços de acordo com a NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes e a NCP 18.
7 - Outros rendimentos
27 - O concedente deve contabilizar os rendimentos de um acordo de concessão de serviços, que não sejam os especificados nos parágrafos 21 a 23, de acordo com a NCP 13 - Rendimento de Transações com Contraprestação.
NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis
1 - Objetivo
1 - O objetivo desta Norma é prescrever o tratamento contabilístico dos ativos fixos tangíveis para que os utilizadores das demonstrações financeiras possam perceber a informação sobre os investimentos de uma entidade neste tipo de ativos e as alterações que neles ocorreram. Os principais aspetos a ter em conta na contabilização dos ativos fixos tangíveis são o reconhecimento destes ativos e os respetivos gastos de depreciação, bem como a determinação das suas quantias registadas.
2 - Âmbito
2 - Uma entidade deve aplicar esta Norma na contabilização de ativos fixos tangíveis, exceto quando tiver sido adotado um tratamento contabilístico diferente, de acordo com uma outra NCP.
3 - Esta Norma aplica-se a ativos fixos tangíveis (quer de domínio público, quer de domínio privado), incluindo:
(a) Equipamento militar;
(b) Infraestruturas;
(c) Bens do património histórico; e
(d) Ativos de contratos de concessão após reconhecimento e mensuração de acordo com a NCP 4 - Acordos de Concessão de Serviços: Concedente.
4 - Esta Norma não se aplica a:
(a) Ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola; ou

(b) Direitos minerais e reservas minerais, tais como petróleo, gás natural e recursos não renováveis similares. Porém, esta Norma aplica-se a ativos fixos tangíveis usados para desenvolver ou manter os ativos descritos nas duas alíneas anteriores.
5 - Outras NCP podem exigir o reconhecimento de um bem do ativo fixo tangível com base numa abordagem diferente da desta Norma. Por exemplo, a NCP 6 - Locações, exige que uma entidade avalie o reconhecimento de um ativo fixo tangível na base da transferência de riscos e vantagens. Porém, nestes casos são prescritos na referida Norma outros aspetos do tratamento contabilístico destes ativos, incluindo a sua depreciação.
2.1 - Património histórico tangível
6 - A presente Norma exige que uma entidade reconheça os bens relativos ao património histórico tangível, desde que satisfaçam a definição e os critérios de reconhecimento de ativos fixos tangíveis. No caso de não ser possível reconhecer tais ativos, a entidade deve, no mínimo, fazer a sua divulgação em notas às demonstrações financeiras.
7 - Alguns ativos tangíveis são descritos como património histórico devido ao seu significado histórico, artístico, cultural ou ambiental. Exemplos destes ativos são edifícios históricos e monumentos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais e obras de arte. Estes ativos evidenciam algumas características, como as que se seguem, embora estas características não sejam exclusivas de tais ativos:
(a) É improvável que o seu valor em termos culturais, ambientais, educacionais e históricos seja inteiramente refletido num valor financeiro unicamente baseado num preço de mercado;
(b) Obrigações legais e ou estatutárias podem impor proibições ou restrições severas à sua alienação por venda;
(c) São geralmente insubstituíveis e o seu valor pode aumentar ao longo do tempo, mesmo se a sua condição física se deteriorar; e
(d) Pode ser difícil estimar as suas vidas úteis, que em alguns casos podem ser de várias centenas de anos.
As entidades do setor público podem deter ativos significativos do património histórico que adquiriram ao longo de muitos anos e por variados meios, incluindo compra, doação, legado ou expropriação. Estes ativos raramente são detidos pela sua capacidade de gerar influxos de caixa e podem existir obstáculos legais ou sociais para os usar para tais finalidades.
8 - As entidades que reconheçam ativos do património histórico devem também divulgar a respeito desses ativos, por exemplo:
(a) A base de mensuração usada;
(b) O método de depreciação usado, se algum;
(c) A quantia escriturada bruta;
(d) A depreciação acumulada no final do período, se existir; e
(e) Uma reconciliação da quantia escriturada no início e no final do período mostrando os respetivos componentes.
3 - Definições
9 - Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados indicados:
Ativos fixos tangíveis são bens com substância física que:
(a) São detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguer a terceiros, ou para fins administrativos; e
(b) Se espera sejam usados durante mais de um período de relato.
Classe de ativos fixos tangíveis significa um grupo de ativos com idêntica natureza ou função similar nas operações da entidade, que é evidenciado como um único ativo para efeitos de divulgação nas demonstrações financeiras.
Depreciação é a imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo durante a sua vida útil.
Uma perda por imparidade é a quantia pela qual a quantia escriturada de um ativo excede a sua quantia recuperável.
Quantia de serviço recuperável é a maior quantia entre o justo valor de um ativo não gerador de caixa menos os custos de vender e o seu valor de uso.
Quantia depreciável é o custo de um ativo, ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.
Quantia escriturada de um ativo fixo tangível é a quantia pela qual esse ativo é reconhecido depois de deduzir qualquer depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas.
Quantia recuperável é a maior quantia entre o justo valor de um ativo gerador de caixa menos os custos de vender e o seu valor de uso.

O valor residual é a quantia estimada que a entidade espera obter presentemente da alienação de um ativo, após dedução os custos estimados de alienação, se tal ativo estivesse já com a idade e na condição esperadas no final da sua vida útil.
Vida útil é ou:
(a) O período de tempo durante o qual se espera que um ativo seja usado por uma entidade; ou
(b) O número de unidades de produção ou similares que a entidade espera obter a partir do ativo.
4 - Reconhecimento
10 - O custo de um bem do ativo fixo tangível deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:
(a) For provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associados ao bem; e
(b) O custo ou o justo valor do bem puder ser mensurado com fiabilidade.
11 - As peças sobressalentes e equipamentos de serviço são geralmente registados como inventários e reconhecidos nos resultados quando consumidos. Porém, as grandes peças sobressalentes e equipamentos de substituição contabilizam-se como ativos fixos tangíveis quando uma entidade espera usá-los durante mais de um período. De forma análoga, se as peças sobressalentes e equipamentos só puderem ser usados em conexão com um bem do ativo fixo tangível, são contabilizadas como ativo fixo tangível.
12 - Segundo este princípio de reconhecimento, uma entidade deve avaliar também todos os custos do ativo fixo tangível no momento em que são suportados. Estes custos incluem custos suportados inicialmente para adquirir ou construir um bem do ativo fixo tangível, e custos suportados subsequentemente para adicionar, substituir uma parte ou prestar assistência técnica a esse ativo.
4.1 - Infraestruturas
13 - Alguns ativos são geralmente descritos como infraestruturas. Embora não exista definição universalmente aceite de infraestruturas, estes ativos apresentam usualmente algumas ou todas as seguintes características:
(a) Fazem parte de um sistema ou rede;
(b) São de natureza especializada e não têm usos alternativos;
(c) São inamovíveis; e
(d) Podem estar sujeitos a restrições na alienação.
As infraestruturas satisfazem a definição de ativos fixos tangíveis e devem ser contabilizados de acordo com esta Norma. Incluem-se entre os exemplos de infraestruturas as redes de estradas, os sistemas de esgotos, os sistemas de abastecimento de água e energia e as redes de telecomunicações.
4.2 - Custos iniciais
14 - Podem ser necessários bens do ativo fixo tangível por razões de segurança ou ambientais. A aquisição de tais bens, embora não aumente diretamente os benefícios económicos futuros ou o potencial de serviço de qualquer bem em particular já existente, pode ser necessária para uma entidade obter os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço a partir dos seus outros ativos. Estes ativos fixos tangíveis qualificam-se para reconhecimento como ativos porque possibilitam que uma entidade usufrua benefícios económicos futuros ou potencial se serviço dos respetivos ativos para além do que podia ser usufruído caso esses bens não tivessem sido adquiridos. Por exemplo, os regulamentos de segurança antifogos podem exigir que um hospital se adapte aos novos sistemas de extinção de incêndios. Estas melhorias são reconhecidas como um ativo porque, sem elas, a entidade é incapaz de fazer funcionar o hospital de acordo com os regulamentos. Porém, a quantia escriturada resultante de tal ativo e ativos relacionados é revista para efeitos de imparidade de acordo com a NCP 9 - Imparidade de Ativos.
4.3 - Custos subsequentes
15 - Uma entidade não deve reconhecer na quantia escriturada de um bem do ativo fixo tangível os custos da assistência técnica corrente do bem. Em vez disso, deve reconhecê-los nos resultados logo que suportados. Os custos da assistência técnica corrente são principalmente os custos de mão-de-obra e consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças. A finalidade destes dispêndios é muitas vezes descrita como «reparação e manutenção» do bem do ativo fixo tangível.
16 - Algumas partes de alguns bens do ativo fixo tangível podem exigir substituição a intervalos regulares. Por exemplo, uma estrada pode necessitar de repavimentação todos os cinco anos, um forno pode exigir manutenção após um número especificado de horas de uso, ou o interior de uma aeronave tais como assentos e corredores podem exigir substituição várias vezes durante a sua vida. Outros bens do ativo fixo tangível podem necessitar de substituição não recorrente como, por exemplo, a substituição de paredes interiores de um edifício. Segundo o princípio do reconhecimento desta Norma, uma entidade deve reconhecer na quantia escriturada de um bem do ativo fixo tangível o custo da parte que substitui tal bem quando

suportado, se estiverem satisfeitos os critérios de reconhecimento. A quantia escriturada das partes que são substituídas deve ser desreconhecida de acordo com as disposições da presente Norma.
17 - Para que um bem do ativo fixo tangível (por exemplo, um avião) continue a operar pode haver necessidade de executar grandes inspeções regulares independentemente de as partes do bem virem ou não a ser substituídas. Na data em que cada grande inspeção é efetuada, o respetivo custo é reconhecido na quantia escriturada do bem do ativo fixo tangível como uma substituição se os critérios de reconhecimento estiverem satisfeitos. Qualquer quantia escriturada remanescente do custo de anteriores inspeções deve ser desreconhecida. Isto é válido independentemente de o custo da anterior inspeção estar identificado na transação em que o bem foi adquirido ou construído.
5 - Mensuração no reconhecimento
18 - Um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo.
19 - Porém, um bem do ativo fixo tangível pode ser adquirido através de uma transação sem contraprestação. Neste caso, a mensuração far-se-á da seguinte forma:
(a) Imóveis - Valor patrimonial tributário (VPT).
(b) Outros ativos - Custo do bem recebido, ou na falta deste, o respetivo valor de mercado.
Por exemplo, pode ter sido doado um terreno a uma autarquia local, com retribuição nula ou simbólica, para habilitar essa autarquia a desenvolver parques, estradas e vias para desenvolvimento. Neste caso, o seu custo é o justo valor à data da aquisição.
20 - Para as finalidades desta Norma, o reconhecimento inicial pelo justo valor de um bem do ativo fixo tangível adquirido a um custo nulo ou simbólico não constitui uma revalorização. Consequentemente, os requisitos de revalorização indicados nos parágrafos 34 a 41 desta Norma, só se aplicam quando uma entidade optar por reavaliar um bem do ativo fixo tangível em períodos de relato subsequentes.
5.1 - Elementos do custo
21 - O custo de um bem do ativo fixo tangível compreende:
(a) O seu preço de compra, incluindo direitos de importação e impostos não dedutíveis ou reembolsáveis sobre a compra, após dedução de descontos comerciais e abatimentos;
(b) Quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e nas condições necessárias para ser capaz de operar da maneira pretendida pelo órgão de gestão; e
(c) A estimativa inicial dos custos de desmantelamento e de remoção do bem e da restauração do local em que está localizado, e que a entidade é obrigada a suportar quando o bem é adquirido, ou em resultado de ter usado o bem durante um determinado período para fins que não sejam produzir inventários durante esse período.
22 - São exemplos de custos diretamente atribuíveis:
(a) Custos de benefícios dos empregados (como definidos na NCP 19 - Benefícios dos Empregados) decorrentes diretamente da construção ou aquisição do bem do ativo fixo tangível;
(b) Custos de preparação do local;
(c) Custos de entrega e manuseamento iniciais;
(d) Custos de instalação e montagem;
(e) Custos para testar o funcionamento adequado do ativo (após dedução do produto líquido da venda de quaisquer bens produzidos, durante o período da sua colocação no local e nas condições necessárias de funcionamento); e
(f) Honorários profissionais.
23 - Os custos relativos à obrigação de desmantelar, remover e restaurar o local em que o bem está localizado, que sejam suportados durante um dado período em consequência de o bem ter sido utilizado para produzir inventários devem ser tratados durante esse período de acordo com a NCP 10 - Inventários. Os custos relativos às obrigações contabilizadas de acordo com a NCP 10 e a NCP 5 são reconhecidos e mensurados de acordo com a NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.
24 - Exemplos de custos que não são incorporáveis num ativo fixo tangível incluem:
(a) Custos de abertura de novas instalações;
(b) Custos de lançamento de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade e atividades promocionais;
(c) Custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação do pessoal); e
(d) Custos de administração e outros custos gerais.

25 - O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um bem do ativo fixo tangível cessa quando o bem está no local e nas condições necessárias para ser capaz de operar da maneira pretendida pelo órgão de gestão. Assim, os custos suportados com a utilização ou reinstalação de um bem não são incluídos na quantia escriturada desse bem. Por exemplo, os seguintes custos não são incluídos na quantia escriturada de um bem do ativo fixo tangível:
(a) Custos suportados com um bem capaz de operar da maneira pretendida pelo órgão de gestão mas que ainda não está em uso ou está a operar a uma capacidade inferior à sua capacidade total;
(b) Perdas operacionais iniciais, tais como as suportadas enquanto se desenvolve a procura do bem produzido; e
(c) Custos de relocalização ou reorganização de parte ou todas as operações da entidade.
26 - Algumas operações ocorrem em conexão com a construção ou desenvolvimento de um bem do ativo fixo tangível mas não são necessárias para colocar o bem no local e nas condições necessárias para ser capaz de operar da maneira pretendida pelo órgão de gestão. Estas operações ocasionais podem ocorrer antes ou durante as atividades de construção ou desenvolvimento. Por exemplo, pode ser obtido um rendimento ao usar um terreno como um parque de automóveis até que se inicie aí a construção de um edifício. Dado que as operações ocasionais não são necessárias para colocar o bem no local e nas condições necessárias para ser capaz de operar da maneira pretendida pelo órgão de gestão, o rendimento e respetivos gastos de operações ocasionais são reconhecidos nos resultados e incluídas nas respetivas rubricas.
27 - O custo de um ativo construído para a própria entidade é determinado aplicando os mesmos princípios relativos a um ativo adquirido. Se uma entidade produzir ativos similares para venda no decurso normal das operações, o custo do ativo é geralmente o mesmo que o custo de produzir um ativo para venda. Por isso, quaisquer lucros internos são eliminados para apurar esses custos. De forma similar, o custo de quantias anormais de materiais, de mão-de-obra ou de outros recursos desperdiçados suportados na construção de um ativo para a própria entidade, não é incluído no custo do ativo. A NCP 7 - Custos de Empréstimos Obtidos estabelece critérios para o reconhecimento de juros como um componente da quantia escriturada de um bem do ativo fixo tangível.
5.2 - Mensuração do custo
28 - O custo de um bem do ativo fixo tangível é o equivalente ao preço a dinheiro ou, para um bem adquirido através de uma transação sem contraprestação, o seu justo valor à data do reconhecimento.
29 - Se o pagamento for diferido para além das condições normais de crédito, a diferença entre o equivalente ao preço a dinheiro e o pagamento total deve ser reconhecida como um juro durante o período de crédito, a menos que esse juro seja reconhecido na quantia escriturada do bem de acordo com a NCP 7.
30 - Um ou mais bens do ativo fixo tangível podem ser adquiridos por troca de um ou mais ativos não monetários, ou de uma combinação de ativos monetários e não monetários. Por exemplo, no caso da troca de um ativo não monetário por outro, o custo do ativo fixo tangível adquirido deve ser mensurado ao justo valor, a não ser que a transação com contraprestação não tenha substância comercial, ou o justo valor do ativo recebido e o justo valor do ativo cedido não possam ser mensurados com fiabilidade. O ativo adquirido deve ser mensurado desta maneira mesmo que uma entidade não possa de imediato desreconhecer o ativo cedido. Se o bem adquirido não puder ser mensurado pelo justo valor, o seu custo deve ser mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido.
31 - Uma entidade determina se uma transação com contraprestação tem substância comercial avaliando a extensão até à qual se espera que os seus futuros fluxos de caixa ou potencial de serviço se alterem em resultado da transação. Uma transação com contraprestação tem substância comercial se:
(a) A configuração (risco, momento, e quantia) dos fluxos de caixa ou potencial de serviço do ativo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa ou potencial de serviço do ativo transferido); ou
(b) O valor específico para a entidade da parte das operações da entidade afetadas pela transação alterar em consequência da troca; e
(c) A diferença em (a) ou (b) for significativa relativamente ao justo valor dos ativos trocados.
32 - O justo valor de um ativo relativamente ao qual não existam transações de mercado comparáveis é mensurado com fiabilidade se:
(a) A variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não for significativa para esse ativo, ou
(b) As probabilidades das várias estimativas dentro do intervalo puderem ser razoavelmente avaliadas e usadas para estimar o justo valor.

Se a entidade for capaz de determinar com fiabilidade o justo valor quer do ativo recebido quer do ativo cedido, então o justo valor do ativo cedido deve ser usado para mensurar o custo do ativo recebido, a menos que este seja claramente mais evidente.

6 - Mensuração subsequente

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

34 - Em algumas circunstâncias os ativos fixos tangíveis podem ser objeto de revalorização de acordo com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado.

35 - A revalorização a que se refere o parágrafo anterior pressupõe a determinação, à data da revalorização, da vida útil remanescente do ativo.

36 - Se um bem do ativo fixo tangível for revalorizado, qualquer depreciação acumulada à data da revalorização deve ser tratada de uma das seguintes formas:

(a) Eliminada contra a quantia escriturada bruta do ativo, sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do ativo. Este método deve ser usado na revalorização de terrenos e edifícios;

(b) Reexpressa proporcionalmente à alteração na quantia bruta registada do ativo, a fim de que a quantia escriturada do ativo após a revalorização iguale a sua quantia revalorizada. Este método deve ser usado na revalorização dos restantes ativos fixos tangíveis pela aplicação de um índice ao seu custo de reposição depreciado.

37 - Se um bem do ativo fixo tangível for revalorizado, toda a classe a que esse ativo pertence deve ser revalorizada. Essa revalorização deve ocorrer simultaneamente para todos os bens dentro da classe a fim de evitar revalorizações seletivas de ativos e relatar quantias nas demonstrações financeiras que incluam custos e valores obtidos em datas diferentes.

38 - Uma classe de ativos fixos tangíveis é um grupo de ativos de uma natureza ou função similar nas operações da entidade. O que se segue são exemplos de classes distintas:

(a) Terrenos;
(b) Edifícios operacionais;
(c) Estradas;
(d) Maquinaria;
(e) Infraestruturas de distribuição de eletricidade;
(f) Embarcações;
(g) Aeronaves;
(h) Equipamento militar especializado;
(i) Veículos a motor;
(j) Mobiliário e instalações; e
(k) Equipamento de escritório.

39 - Se a quantia escriturada de um ativo fixo tangível for aumentada em consequência de uma revalorização, o aumento deve ser creditado diretamente no património líquido como excedentes de revalorização. Porém, este aumento deve ser inicialmente reconhecido nos resultados até ao limite em que reverta uma redução de revalorização do mesmo ativo anteriormente reconhecida nos resultados.

40 - Se a quantia escriturada de um ativo fixo tangível for reduzida em consequência de uma revalorização, a redução deve ser reconhecida nos resultados. Porém, essa redução deve ser reconhecida diretamente no património líquido até ao limite de qualquer saldo credor existente no excedente de revalorização desse mesmo ativo.

41 - Parte ou a totalidade do excedente de revalorização incluído no património líquido relativo a ativos fixos tangíveis pode ser transferido diretamente para resultados transitados quando os ativos forem desreconhecidos. Tal pode ocorrer quando o ativo com o qual o excedente se relaciona for abatido ou alienado. Porém, parte do excedente pode ser transferido quando o ativo ainda estiver a ser utilizado pela entidade. Neste caso, a quantia do excedente a transferir será a diferença entre a depreciação baseada na quantia escriturada revalorizada do ativo e a depreciação baseada no seu custo inicial. As transferências dos excedentes de revalorização para resultados transitados não devem passar pelos resultados do período.

6.1 - Período e método de depreciação

42 - Cada parte de um bem do ativo fixo tangível com um custo que seja significativo em relação ao custo total do bem deve ser depreciada separadamente. Para isso, uma entidade imputa a quantia inicialmente reconhecida de um bem do ativo fixo tangível aos seus componentes significativos e deprecia separadamente

cada parte. Por exemplo, pode ser apropriado depreciar separadamente a fuselagem e as turbinas de uma aeronave, quer esta seja adquirida diretamente quer através de locação financeira.
43 - Uma parte significativa de um bem do ativo fixo tangível pode ter uma vida útil e um método de depreciação que sejam iguais à vida útil e método de depreciação de uma outra parte significativa desse mesmo bem. Estas partes podem ser agrupadas na determinação do gasto de depreciação.
44 - Na medida em que uma entidade deprecia separadamente algumas partes de um bem do ativo fixo tangível, também deprecia separadamente o remanescente desse bem. O remanescente corresponde às partes do bem que não são individualmente significativas. Se uma entidade tem expetativas diferentes para essas partes remanescentes, podem ser necessárias técnicas de aproximação para as depreciar de uma forma que represente fielmente o modelo de consumo e ou a vida útil dessas partes.
45 - O gasto de depreciação de cada período é geralmente reconhecido nos resultados. Porém, algumas vezes, os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço incorporados num ativo são absorvidos na produção de outros ativos. Neste caso, o gasto de depreciação constitui parte do custo desse outro ativo e é incluído na sua quantia escriturada. Por exemplo, a depreciação de instalações e equipamentos fabris é incluída nos custos de transformação de inventários (ver NCP 10 - Inventários). De forma análoga, a depreciação de ativos fixos tangíveis usados em atividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um ativo intangível reconhecido de acordo com a NCP 3 - Ativos Intangíveis.
6.1.1 - Quantia depreciável e período de depreciação
46 - A quantia depreciável de um ativo deve ser imputada numa base sistemática ao longo da sua vida útil.
47 - Sempre que o valor residual e a vida útil de um ativo forem revistos porque as expetativas correntes diferem das estimativas iniciais, as alterações devem ser contabilizadas como uma alteração de uma estimativa contabilística de acordo com a NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros.
48 - A reparação e manutenção de um ativo não prejudicam a necessidade de o depreciar. Pelo contrário, alguns ativos podem ser mantidos com pouca manutenção ou a manutenção ser diferida indefinidamente devido a constrangimentos orçamentais. Quando as políticas de gestão de ativos agravam o desgaste de um ativo, a sua vida útil deve ser reapreciada e ajustada em conformidade.
49 - A quantia depreciável de um ativo deve ser determinada após dedução do seu valor residual. Na prática, o valor residual de um ativo é geralmente insignificante e, por isso, imaterial no cálculo da quantia depreciável.
50 - A depreciação de um ativo começa quando fica disponível para uso, isto é, quando estiver no local e nas condições necessárias para ser capaz de operar da forma pretendida pelo órgão de gestão. A depreciação de um ativo cessa quando o ativo é desreconhecido. Assim, a depreciação não cessa quando o ativo se tornar ocioso ou for retirado de uso e ficar detido para alienação, a menos que esteja completamente depreciado.
51 - Os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço incorporados num bem do ativo fixo tangível são consumidos pela entidade principalmente através do seu uso. Porém, outros fatores tais como a obsolescência técnica ou comercial e o desgaste enquanto um ativo permanece ocioso, originam a diminuição dos benefícios económicos ou potencial de serviço que poderiam ter sido obtidos desse ativo.
Consequentemente, para determinação da vida útil de um ativo devem ser considerados os fatores seguintes:
(a) Utilização esperada do ativo, que é avaliada por referência à capacidade ou à produção física esperadas para esse ativo.
(b) Desgaste físico esperado, que depende de fatores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o ativo será usado, o programa de reparações e manutenções e o cuidado e manutenção do ativo enquanto estiver ocioso.
(c) Obsolescência técnica e comercial resultante de alterações ou melhoramentos na produção, ou de alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo ativo.
(d) Limites de natureza legal ou outra sobre o uso do ativo, tais como as datas de expiração de contratos de locação relacionados.
52 - Os terrenos e os edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando são adquiridos conjuntamente. Os terrenos têm uma vida útil ilimitada pelo que não são depreciados, salvo algumas exceções como, por exemplo, pedreiras e aterros. Os edifícios têm uma vida útil limitada e, por isso, são ativos depreciáveis. Um aumento no valor do terreno onde um edifício está implantado não afeta a determinação da quantia depreciável do edifício.
53 - Se o custo do terreno incluir os custos de desmantelamento, remoção e restauro do local, essa parcela do custo do terreno é depreciada durante o período de benefícios económicos ou potencial de serviço obtidos ao

suportar esses custos. Nalguns casos o próprio terreno pode ter uma vida útil limitada, sendo depreciado de modo a refletir os benefícios económicos ou potencial de serviço a obter dele.

6.1.2 - Método de depreciação

54 - O método de depreciação deve refletir o padrão pelo qual se espera que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço sejam usufruídos pela entidade.

55 - Existem vários métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um ativo numa base sistemática durante a sua vida útil estimada. Estes métodos incluem o método das quotas constantes (ou da linha reta), o método das quotas degressivas (ou do saldo decrescente) e o método das unidades de produção. A depreciação por quotas constantes resulta num gasto linear durante a vida útil do ativo, se o seu valor residual não se alterar. O método das quotas degressivas resulta num gasto decrescente durante a vida útil do ativo. O método das unidades de produção resulta num gasto baseado no uso ou produção esperados.

56 - A presente Norma preconiza que o método mais adequado às Administrações Públicas é, em regra, o método das quotas constantes (ou da linha reta). Este método deve ser aplicado de forma consistente de período para período, a não ser que ocorra uma alteração no modelo de consumo esperado desses benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.

6.2 - Perdas por imparidade

57 - Para uma entidade determinar se um bem do ativo fixo tangível está ou não em imparidade, deve aplicar a NCP 9 - Imparidade de Ativos. Esta Norma explica quando e como uma entidade deve rever a quantia escriturada dos seus ativos, como deve determina a quantia recuperável de serviço ou a quantia recuperável do ativo e quando deve reconhecer ou desreconhecer uma perda por imparidade.

6.3 - Compensação da imparidade

58 - A compensação por terceiros relativa a bens do ativo fixo tangível que sofreram imparidade, ou foram perdidos ou cedidos, deve ser incluída nos resultados quando essa compensação se tornar recebível.

59 - As imparidades ou perdas de bens do ativo fixo tangível, e respetivos pagamentos de indemnizações ou compensações por terceiros, e qualquer compra ou construção subsequente de ativos de substituição, constituem acontecimentos económicos separados e devem ser contabilizados da seguinte forma:

(a) A imparidade de bens do ativo fixo tangível deve ser reconhecida de acordo com a NCP 9;

(b) O desreconhecimento de bens do ativo fixo tangível abatidos ou alienados deve ser determinado de acordo com a presente Norma;

(c) A compensação por terceiros relativa a bens do ativo fixo tangível que estiverem em imparidade, perdidos ou cedidos deve ser incluída na determinação dos resultados quando se tornar recebível; e

(d) O custo de bens do ativo fixo tangível restaurados, comprados ou construídos como substituição deve ser determinado de acordo com a presente Norma.

7 - Desreconhecimento

60 - Um bem do ativo fixo tangível deve ser desreconhecido:

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

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

61 - O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um bem do ativo fixo tangível deve ser determinado como a diferença entre o produto líquido da alienação, se existir, e a quantia escriturada do ativo, e deve ser reconhecido nos resultados quando o bem for desreconhecido (a menos que a NCP 6 exija de forma diferente no caso de venda seguida de locação).

62 - Porém, uma entidade que, no decurso das suas atividades correntes, venda bens do ativo fixo tangível detidos para arrendamento a terceiros, deve transferir esses ativos para inventários pela sua quantia escriturada quando deixem de estar arrendados e se tornem disponíveis para venda. O produto da venda de tais ativos deve ser reconhecido como rendimento de acordo com a NCP 13 - Rendimento de Transações com Contraprestação.

63 - A alienação de um bem do ativo fixo tangível pode ocorrer sob uma variedade de formas (por exemplo, por venda, celebrando um contrato de locação financeira ou através de uma transação sem contraprestação). Para determinar a data de alienação desse ativo uma entidade deve aplicar os critérios da NCP 13 para reconhecer o rendimento da venda de bens. A NCP 7 aplica-se na alienação por venda seguida de locação.

64 - Se uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um bem do ativo fixo tangível o custo da substituição de uma parte do bem, então deve desreconhecer a quantia escriturada da parte substituída independentemente de esta ter sido depreciada separadamente. Se não for praticável determinar a quantia escriturada da parte substituída, pode usar-se o custo da substituição como um indicador de qual foi o custo da parte substituída à data em que foi adquirida ou construída.

65 - A retribuição a receber pela transmissão de um bem do ativo fixo tangível deve ser reconhecida inicialmente pelo seu justo valor. Se o pagamento for diferido, a retribuição recebida deve ser reconhecida inicialmente pelo equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre a quantia nominal da retribuição e o equivalente ao preço a dinheiro deve ser reconhecida como um juro de acordo com a NCP 13, refletindo o rendimento efetivo sobre a conta a receber.

NCP 6 - Locações

1 - Objetivo

1 - O objetivo da presente Norma é prescrever o tratamento contabilístico relativo a locações financeiras e locações operacionais, tanto na perspetiva dos locatários como dos locadores.

2 - Âmbito

2 - Uma entidade deve aplicar esta Norma na contabilização de todas as locações que não sejam:
(a) Locações para explorar ou usar minerais, petróleo, gás natural e recursos similares não renováveis; e
(b) Acordos de licenciamento relativos a filmes cinematográficos, gravações de vídeo, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos de autor.

Esta Norma também não deve ser aplicada como base de mensuração de:
(a) Propriedades detidas por locatários que sejam contabilizadas como propriedades de investimento;
(b) Propriedades de investimento cedidas por locadores segundo locações operacionais;
(c) Ativos biológicos detidos por locatários segundo locações financeiras; ou
(d) Ativos biológicos cedidos por locadores segundo locações operacionais.

3 - Esta Norma aplica-se a acordos que transfiram o direito de uso de ativos, ainda que esses acordos contemplem a prestação, pelo locador, de serviços substanciais relacionados com a operação ou manutenção de tais ativos. Esta Norma não se aplica a acordos que sejam contratos de prestação de serviços que não transfiram o direito de uso de ativos de uma parte contratante para a outra. As entidades do setor público podem celebrar contratos complexos para a prestação de serviços que podem ou não incluir locações de ativos. Estes acordos são tratados nos parágrafos 21 a 23.

3 - Definições

4 - Os termos seguintes são usados nesta Norma com os significados indicados:

Custos diretos iniciais são os custos incrementais diretamente atribuíveis à negociação e contratação de uma locação, com exceção dos custos suportados por locadores industriais e comerciais.

O início da locação é a data mais antiga entre a data do contrato de locação e a data do compromisso estabelecido entre as partes para as principais disposições da locação. Nesta data:
(a) Uma locação deve ser classificada como uma locação operacional ou como uma locação financeira; e
(b) No caso de ser uma locação financeira, devem ser determinadas as quantias a reconhecer no início do prazo da locação.

O início do prazo de locação é a data a partir da qual o locatário pode exercer o direito de uso do ativo locado. É a data do reconhecimento inicial da locação (i.e., o reconhecimento dos ativos, passivos, rendimentos ou gastos resultantes da locação, conforme apropriado).

Investimento bruto na locação é o conjunto:
(a) Dos pagamentos mínimos da locação a receber pelo locador numa locação financeira; e
(b) De qualquer valor residual não garantido que acresça para o locador.

Investimento líquido na locação é o investimento bruto na locação descontado à taxa de juro implícita na locação.

Uma locação é um acordo pelo qual o locador transfere para o locatário o direito de uso de um ativo durante um período de tempo acordado, em troca de um pagamento ou uma série de pagamentos.

Uma locação financeira é uma locação que transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um ativo. O título de propriedade pode ou não ser eventualmente transferido.

Uma locação não cancelável é uma locação que só pode ser cancelada:
(a) Com a ocorrência de alguma contingência remota;
(b) Com a permissão do locador;
(c) Se o locatário celebrar uma nova locação relativa ao mesmo ativo ou a um ativo equivalente com o mesmo locador; ou
(d) Após o pagamento pelo locatário de uma quantia adicional de tal montante que, no início da locação, não seja expetável que esta venha a ser cancelada.

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

Pagamentos mínimos da locação são os pagamentos que o locatário vai fazer durante o prazo da locação, ou que lhe possam ser exigidos (excluindo renda contingente, custos relativos a serviços e, quando apropriado, impostos a pagar pelo, e reembolsados ao, locador) juntamente com:

(a) No caso do locatário, quaisquer quantias garantidas por si ou por uma parte consigo relacionada; ou
(b) No caso do locador, qualquer valor residual que lhe seja garantido por:
(i) O locatário;
(ii) Uma parte relacionada com o locatário; ou
(iii) Uma parte terceira independente, não relacionada com o locador, financeiramente capaz de satisfazer as obrigações sob garantia.
Porém, se o locatário tiver uma opção de comprar o ativo por um preço que se espera que seja suficientemente inferior ao justo valor à data em que a opção se torna exercível, de forma que no início da locação, a opção seja razoavelmente certa de ser exercida, os pagamentos mínimos da locação compreendem as quantias mínimas a pagar durante o prazo da locação até à data esperada desta opção de compra e o pagamento necessário para a exercer.
Prazo de locação é o período não cancelável pelo qual o locatário contratou locar o ativo, juntamente com quaisquer condições adicionais pelas quais tem a opção de continuar a locar o ativo, com ou sem pagamentos adicionais, quando no início da locação for razoavelmente certo que o locatário irá exercer a opção.
Renda contingente é a parte dos pagamentos da locação cuja quantia não é fixa, mas sim baseada na futura quantia de um fator que se altera sem ser com a passagem de tempo (por exemplo, percentagem de vendas futuras, volume de uso futuro, índices de preços futuros, taxas de juro do mercado futuras).
Rendimento financeiro não obtido é a diferença entre o investimento bruto e o investimento líquido na locação.
A taxa de juro implícita na locação é a taxa de desconto que, no início da locação, faz com que o valor presente agregado:
(a) Dos pagamentos mínimos da locação; e
(b) Do valor residual não garantido
seja igual à soma do justo valor do ativo locado e de quaisquer custos diretos iniciais do locador.
Taxa de juro incremental de financiamento do locatário é a taxa de juro que o locatário teria de pagar numa locação similar ou, se tal não for determinável, a taxa que, no início da locação, o locatário teria de suportar com um empréstimo, durante um período similar e com uma garantia similar, para obter os fundos necessários para comprar o ativo.
Vida económica é:
(a) O período durante o qual se espera que um ativo produza benefícios económicos ou potencial de serviço para um ou mais utilizadores; ou
(b) O número de unidades de produção ou unidades similares que um ou mais utilizadores espera obter a partir do ativo.
Valor residual garantido é:
(a) Para um locatário, a parte do valor residual que seja por si garantida ou por uma parte consigo relacionada (sendo a quantia garantida a quantia máxima que possa, em qualquer caso, tornar-se pagável);
(b) Para um locador, a parte do valor residual que é garantida pelo locatário ou por um terceiro não relacionado com o locador que seja financeiramente capaz de satisfazer as obrigações cobertas pela garantia.
Valor residual não garantido é a parte do valor residual do ativo locado, cuja realização pelo locador não está assegurada ou é exclusivamente garantida por uma parte relacionada com o locador.
Vida útil é o período estimado, desde o início do prazo da locação e não limitado por este, durante o qual se espera que fluirão para a entidade benefícios económicos ou potencial de serviço incorporados no ativo.
3.1 - Alterações nos pagamentos da locação entre o início da locação e o começo do prazo de locação
5 - Um acordo ou compromisso de locação pode incluir uma disposição para ajustar os pagamentos da locação devido a alterações, durante o período entre o início da locação e o começo do prazo da locação:
(a) No custo de construção ou de aquisição da propriedade locada; ou
(b) Em alguma outra medida do custo ou valor (por exemplo, índices gerais de preços), ou nos custos do locador para financiar a locação.
Se assim for, para as finalidades desta Norma o efeito de tais alterações deve considerar-se ter tido lugar no início da locação.
3.2 - Contratos de locação com opção de compra
6 - A definição de uma locação contempla contratos para a locação de um ativo que contenham uma cláusula que dê ao locatário uma opção de adquirir a titularidade do ativo com o cumprimento de condições acordadas. Estes contratos são geralmente conhecidos como contratos de locação com opção de compra.
3.3 - Taxa de juro incremental de financiamento
7 - Quando uma entidade tem empréstimos que sejam garantidos pelo Estado, a determinação da taxa de juro incremental de financiamento do locatário deve refletir a existência dessa garantia e comissões relacionadas. Isto levará geralmente ao uso de uma taxa de juro incremental de financiamento mais baixa.

4 - Classificação das locações

8 - A classificação das locações adotada nesta Norma é baseada na extensão até à qual os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um ativo locado ficam no locador ou no locatário. Os riscos incluem a possibilidade da ocorrência de perdas derivadas de capacidade ociosa e obsolescência tecnológica, ou de alterações no valor devido a mudanças nas condições económicas. As vantagens podem ser representadas pela expetativa de potencial de serviço ou de funcionamento lucrativo durante a vida económica do ativo e de ganhos derivados de aumentos de valor ou de realização de um valor residual.

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

10 - Uma vez que a transação entre um locador e um locatário se baseia num acordo comum a ambas as partes, é apropriado que as mesmas usem definições similares.

11 - A classificação de uma locação em financeira ou operacional depende da substância da transação e não da forma do contrato. Os exemplos que se seguem contemplam situações que geralmente conduzem à classificação de uma locação como financeira, ainda que, para isso, não seja exigida a satisfação de todos estes critérios:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

13 - Os exemplos e indicadores dos parágrafos 11 e 12 nem sempre são conclusivos. Se for claro, com base noutras características, que a locação não transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade, a locação é classificada como operacional. Tal pode acontecer, por exemplo, se a propriedade do ativo se transferir no final da locação mediante um pagamento variável igual ao seu justo valor de então, ou se existirem rendas contingentes em resultado das quais o locatário não tem substancialmente todos esses riscos e vantagens.

14 - A classificação da locação é feita no início da locação. Se, em qualquer momento, o locatário e o locador concordarem em alterar as cláusulas da locação, exceto as que respeitem à sua renovação, de tal maneira que daí resultaria uma classificação diferente segundo os critérios dos parágrafos 8 a 13, o acordo revisto é considerado como um novo acordo durante o seu prazo. Contudo, as alterações em estimativas (por exemplo, alterações da vida económica ou do valor residual da propriedade locada) ou alterações em determinadas circunstâncias (por exemplo, incumprimento do locatário), não dão origem a uma nova classificação de uma locação para efeitos contabilísticos.

15 - As locações de terrenos e edifícios são classificadas como locações operacionais ou financeiras da mesma forma que as locações de outros ativos. Contudo, uma característica dos terrenos é a de que têm normalmente uma vida económica indefinida e se não for espetável que a propriedade seja transmitida para o locatário no final do prazo da locação, o locatário não assume substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse, caso em que a locação do terreno será uma locação operacional. Um pagamento feito na

celebração de um contrato de locação que seja classificado como locação operacional, representa pagamentos de locação adiantados a reconhecer como gastos durante o prazo da locação, de acordo com o modelo de benefícios proporcionado.

16 - Cada terreno e cada edifício de uma locação de terrenos e edifícios são considerados separadamente para efeitos da classificação da locação. Caso seja espetável que o título de ambos os elementos seja transmitido para o locatário no final do prazo da locação, ambos são classificados como locação financeira, quer sejam analisados como uma locação ou como duas, a não ser que seja claro com base noutras características que a locação não transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse de um ou ambos os elementos. Quando o terreno tem uma vida económica indefinida, o elemento terreno é geralmente classificado como locação operacional a não ser que seja espetável que o título seja transmitido para o locatário no final do prazo da locação. O edifício deve ser classificado como locação financeira ou operacional de acordo com os parágrafos 8 a 13.

17 - Sempre que seja necessário para classificar e contabilizar uma locação de terrenos e edifícios, os pagamentos mínimos da locação (incluindo quaisquer pagamentos globais iniciais) são imputados aos elementos terreno e edifício na proporção dos justos valores relativos dos interesses da locação em cada um desses elementos no início da locação. Se o contrato não imputar os pagamentos mínimos da locação entre esses dois elementos, toda a locação é classificada como uma locação financeira, salvo se for claro que ambos os elementos são locações operacionais, caso em que toda a locação é classificada como uma locação operacional.

18 - Para uma locação de terrenos e edifícios na qual a quantia que seria inicialmente reconhecida para o elemento terreno seja imaterial, os terrenos e edifícios podem ser tratados como uma unidade única para efeitos de classificação da locação e classificada como uma locação financeira ou operacional de acordo com os parágrafos 8 a 13. Neste caso, a vida económica dos edifícios é considerada como a vida económica de todo o ativo locado.

19 - A mensuração separada dos terrenos e dos edifícios não é exigida quando o interesse do locatário quer nuns quer noutros for classificado como propriedade de investimento de acordo com a NCP 8 - Propriedades de Investimento e for adotado o modelo do justo valor. Porém, se a classificação de um ou de ambos os elementos for incerta, serão necessários cálculos detalhados para esta avaliação.

20 - De acordo com a NCP 8 - Propriedades de Investimento, é possível a um locatário classificar um interesse de propriedade detido mediante uma locação operacional como propriedade de investimento. Se assim fizer, o interesse de propriedade é contabilizado com se fosse uma locação financeira e, além disso, o modelo do justo valor é usado para o reconhecimento do ativo. O locatário deve continuar a contabilizar a locação como locação financeira, mesmo que um evento posterior altere a natureza do seu interesse de propriedade de forma que já não seja classificado como propriedade de investimento. Tal será o caso, por exemplo, se o locatário:

(a) Ocupar a propriedade, que deve então ser transferida para propriedade ocupada pelo titular a um custo considerado igual ao seu justo valor à data da alteração do uso; ou

(b) Conceder uma sublocação que transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes aos interesses de propriedade para um terceiro não relacionado. Tal sublocação deve ser contabilizada pelo locatário como uma locação financeira ao terceiro.

5 - Locações e outros contratos

21 - Um contrato pode consistir exclusivamente de um acordo para locar um ativo. Porém, uma locação pode também ser um elemento de um conjunto mais vasto de acordos com entidades do setor privado para construir, deter, operar e ou transferir ativos. As entidades públicas celebram muitas vezes tais acordos, particularmente em relação a ativos físicos de longa duração e a infraestruturas. Outros acordos podem envolver uma entidade pública locando uma infraestrutura do setor privado. A entidade deve determinar se o acordo é uma concessão de serviços, conforme definido na NCP 4 - Acordos de Concessão de Serviços: Concedente.

22 - Quando um acordo não satisfizer a condição de reconhecimento de uma concessão de serviços nos termos da NCP 4, e contiver uma locação operacional ou uma locação financeira identificável conforme definido na presente Norma, as disposições nela constantes devem ser aplicadas na contabilização do componente de locação do acordo.

23 - As entidades públicas podem também celebrar uma variedade de acordos para o fornecimento de bens e ou serviços que necessariamente envolvem o uso de ativos que lhe são afetos. Em alguns destes acordos pode não ser claro se se está perante um acordo de concessão de serviços como definido na NCP 4, ou uma locação como definido pela presente Norma. Nestes casos deve-se fazer um julgamento e se se estiver perante uma locação aplica-se esta Norma; caso contrário as entidades contabilizam esses acordos aplicando as disposições de outras NCP relevantes.

6 - Locações nas demonstrações financeiras dos locatários

6.1 - Locações financeiras

24 - No começo do prazo de locação, os locatários devem reconhecer nos seus balanços os bens adquiridos através de locações financeiras como ativos e as respetivas obrigações de locação como passivos. Os ativos e os passivos devem ser reconhecidos no início da locação por quantias iguais ao justo valor da propriedade locada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos da locação. Para calcular o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a taxa de desconto a aplicar é a taxa de juro implícita na locação, se for praticável determiná-la. Caso contrário, deve ser usada a taxa de juro incremental de financiamento do locatário.

25 - As transações e outros acontecimentos são contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade financeira, e não meramente com a forma legal. Embora a forma legal de um acordo de locação implique que o locatário possa não adquirir o título legal do ativo locado, no caso de locações financeiras a substância e a realidade financeira são a de que o locatário obtém os benefícios económicos ou o potencial de serviço do uso do ativo locado durante a maior parte da sua vida económica, por troca de uma obrigação de pagar por esse direito uma quantia que se aproxima, no início da locação, do justo valor do ativo e respetivo custo de financiamento.

26 - Se tais transações de locação não estiverem refletidas nas demonstrações financeiras do locatário, os ativos e os passivos de uma entidade estão subavaliados, distorcendo por isso os rácios financeiros. Assim, é apropriado que uma locação financeira seja reconhecida nas demonstrações financeiras do locatário não só como um ativo mas também como uma obrigação de pagar futuras rendas de locação. No começo do prazo da locação, o ativo e o passivo relativo aos pagamentos futuros da locação são reconhecidos nas demonstrações financeiras pelas mesmas quantias, exceto se existirem custos diretos iniciais do locatário a adicionar à quantia reconhecida como ativo.

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

28 - Os pagamentos mínimos de locação devem ser repartidos entre o encargo financeiro e a redução do saldo do passivo. O encargo financeiro deve ser imputado a cada um dos períodos durante o prazo de locação de forma a obter uma taxa de juro constante periódica sobre o saldo remanescente do passivo. As rendas contingentes devem ser reconhecidas como gastos no período em que são suportadas.

29 - Para efeitos práticos, ao imputar o encargo financeiro aos períodos durante o prazo da locação, o locatário pode usar alguma forma de aproximação para simplificar o cálculo.

30 - Uma locação financeira dá origem a um gasto de depreciação relativo a ativos depreciáveis e a um gasto financeiro relativo a cada período contabilístico. A política de depreciação dos ativos locados depreciáveis deve ser consistente com a dos ativos depreciáveis de que é proprietário, e a depreciação reconhecida deve ser calculada de acordo com a NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis ou a NCP 3 - Ativos Intangíveis, conforme apropriado. Se não existir certeza razoável que o locatário venha a obter a propriedade no final do prazo da locação, o ativo deve ser totalmente depreciado durante o prazo de locação ou durante a sua vida útil, dos dois o mais curto.

31 - A quantia depreciável de um ativo locado é imputada a cada período contabilístico, durante o período de uso esperado, numa base sistemática consistente com a política de depreciação que o locatário adotar para ativos depreciáveis de que é proprietário. Se existir certeza razoável que o locatário venha a obter a propriedade no final do prazo de locação, o período de uso esperado é a vida útil do ativo. Caso contrário, o ativo deve ser depreciado ao longo do período que for mais curto, o prazo de locação ou a sua vida útil.

32 - A soma do gasto de depreciação do ativo e do gasto financeiro do período raramente é a mesma que a soma das rendas de locação a pagar relativas ao período e, por isso, não é apropriado reconhecer

simplesmente as rendas de locação a pagar como um gasto na demonstração dos resultados. Consequentemente, não é provável que o ativo e o passivo com ele relacionado tenham quantias iguais após o começo do prazo da locação.
33 - Para determinar se um ativo locado está ou não em imparidade, uma entidade faz testes de imparidade de acordo com a NCP 9 - Imparidade de Ativos.
6.2 - Locações operacionais
34 - Os pagamentos de locação segundo uma locação operacional (excluindo custos de serviços tais como seguro e manutenção) são reconhecidos como um gasto numa base linear, a menos que outra base sistemática seja representativa do modelo temporal do benefício do utilizador, mesmo se os pagamentos não forem nessa base.
7 - Locações nas demonstrações financeiras dos locadores
7.1 - Locações financeiras
35 - A presente Norma descreve o tratamento do rendimento financeiro obtido segundo locações financeiras. O termo "locador industrial ou comercial" é usado nesta Norma para referir todas as entidades públicas que fabricam ou negoceiam ativos e também atuam como locadores desses ativos, independentemente da dimensão das suas atividades de locação, comércio e fabricação. Com respeito a uma entidade que seja um locador industrial ou comercial, a Norma também descreve o tratamento de ganhos ou perdas que provenham da transferência de ativos.
36 - As entidades públicas podem celebrar locações financeiras como locadores em variadas circunstâncias. Por exemplo, o governo nos seus diferentes níveis, pode criar entidades com finalidade especial, que sejam responsáveis pelo processo de centralização e gestão de compras de ativos e outros fornecimentos para outras entidades públicas. A centralização e gestão da função compras podem proporcionar maior oportunidade de obter descontos comerciais ou outras condições favoráveis. Nalguns casos uma entidade desta natureza pode gerir a compra de itens a favor e em nome de outras entidades. Noutros casos, pode comprar itens em seu próprio nome e a sua função pode incluir:
(a) Procurar ativos e outros fornecimentos;
(b) Transferir ativos através de venda ou locação financeira; e ou
(c) Gerir uma carteira de ativos, tais como uma frota de veículos ou um conjunto de imóveis, para uso por outras entidades, e ter esses ativos disponíveis para compra ou para locação.
37 - Outras entidades públicas podem celebrar contratos de locação casuisticamente. Por exemplo, as entidades públicas podem transferir ativos físicos de longa duração existentes para entidades do setor privado através de venda ou de locação financeira. Além disso, podem construir novos ativos físicos de longa duração em parceria com entidades do setor privado, com a intenção de a entidade do setor privado assumir a responsabilidade por esses ativos por meio de compra firme e incondicional ou de locação financeira, assim que estiverem concluídos. Noutros casos, o acordo pode prever um período de controlo pelo setor privado antes da reversão do título e do controlo do ativo para o setor público. Por exemplo, o Governo pode construir um hospital e locar a instalação a uma entidade do setor privado durante um período de vinte anos, após o qual a instalação reverte para o controlo público.
38 - Numa locação financeira os locadores devem reconhecer nos seus balanços as rendas de locação a receber como ativos, apresentando-os por uma quantia igual ao investimento líquido na locação.
39 - Numa locação financeira todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade legal são transferidos do locador para o locatário e, assim, as rendas de locação a receber são tratadas pelo locador como reembolso de capital e como rendimento financeiro para recompensar o locador pelo seu investimento e serviços.
7.1.1 - Reconhecimento inicial
40 - Os custos diretos iniciais são muitas vezes suportados pelos locadores e incluem quantias tais como comissões, honorários legais e custos internos que sejam incrementais e diretamente atribuíveis à negociação e contratação de uma locação. Excluem gastos gerais, tais como os suportados por uma equipa de vendas. Para as locações financeiras que não sejam as que envolvem locadores industriais ou comerciais, os custos diretos iniciais são incluídos na mensuração inicial do valor a receber da locação financeira e reduzem a quantia de rendimento reconhecida ao longo do prazo da locação. A taxa de juro implícita na locação é definida de tal forma que os custos diretos iniciais são automaticamente incluídos no valor a receber da locação financeira, não havendo necessidade de serem acrescentados separadamente. Os custos associados à negociação e contratação de uma locação, suportados por locadores industriais ou comerciais, são excluídos da definição de custos diretos iniciais. Em consequência, são excluídos do investimento líquido na

locação e são reconhecidos como um gasto quando for reconhecido o ganho ou perda na venda que, para uma locação financeira, é geralmente no começo do prazo de locação. Isto acontece porque tais custos estão principalmente relacionados com a obtenção do ganho ou perda do locador na venda.
41 - Um locador procura imputar o rendimento financeiro durante o prazo de locação numa base sistemática e racional. Esta imputação do rendimento baseia-se num modelo que reflita uma taxa de retorno periódico constante sobre o investimento líquido do locador na locação financeira. As rendas de locação relativas ao período contabilístico, excluindo o custo de serviços, são deduzidas ao investimento bruto na locação para reduzir não só o capital mas também o rendimento financeiro não obtido.
42 - As estimativas dos valores residuais não garantidos usadas no cálculo do investimento bruto do locador numa locação devem ser revistas periodicamente. Se tiver existido uma redução na estimativa do valor residual não garantido, a imputação do rendimento durante o prazo da locação é revista e quaisquer reduções a respeito de quantias já acrescidas é reconhecida imediatamente.
43 - Os locadores industriais ou comerciais devem reconhecer os ganhos ou perdas na venda de ativos no período, de acordo com a política seguida pela entidade para vendas firmes e incondicionais.
44 - Os locadores industriais ou comerciais podem, por vezes, oferecer aos clientes taxas de juro mais baixas do que as taxas normais de financiamento. O uso de tais taxas resultaria numa parcela excessiva do rendimento total proveniente da transação a ser reconhecida no momento da venda. Se forem propostas taxas de juro artificialmente baixas, quaisquer ganhos ou perdas na venda de ativos devem ser restritos aos que resultariam se fosse considerada uma taxa de juro de mercado.
45 - As entidades públicas que fabriquem ou comercializem ativos, podem oferecer a potenciais compradores a opção entre comprá-los ou locá-los. Uma locação financeira de um ativo por um locador industrial ou comercial dá origem a dois tipos de rendimentos:
(a) O ganho ou perda equivalente ao resultante de uma venda firme e incondicional do ativo que está a ser locado, a preços de venda normais, refletindo quaisquer descontos de quantidade ou comerciais aplicáveis; e
(b) O rendimento financeiro durante o prazo da locação.
46 - O rendimento da venda reconhecido no começo do prazo da locação por um locador industrial ou comercial é o justo valor do ativo ou, se inferior, o valor presente dos pagamentos mínimos da locação que acrescem ao locador, calculado a uma taxa de juro de mercado. O custo de venda de um ativo reconhecido no começo do prazo da locação é o custo, ou a quantia escriturada se for diferente, da propriedade locada menos o valor presente do valor residual não garantido. A diferença entre o rendimento da venda e o custo de venda é o ganho ou perda da venda, que é reconhecido de acordo com a política seguida pela entidade para as vendas firmes e incondicionais de ativos.
7.2 - Locações operacionais
47 - Os locadores devem apresentar os ativos sujeitos a locações operacionais nos seus balanços de acordo com a natureza do ativo.
48 - Os custos, incluindo depreciações, suportados para obter o rendimento de locação, são reconhecidos como um gasto. Os rendimentos de locações operacionais (excluindo serviços prestados tais como seguros e manutenção) devem ser reconhecidos numa base linear durante o prazo de locação, a menos que uma outra base sistemática seja mais representativa do modelo temporal de diminuição dos benefícios derivados do ativo locado.
49 - Os custos iniciais diretos suportados pelos locadores para negociar e contratar uma locação operacional devem ser adicionados à quantia escriturada do ativo locado e reconhecidos como gasto durante o prazo de locação na mesma base do rendimento da locação.
50 - A política de depreciação de ativos locados depreciáveis deve ser consistente com a política de depreciação normal do locador para ativos similares, e a respetiva depreciação deve ser calculada de acordo com a NCP 3 - Ativos Intangíveis ou a NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis, conforme apropriado.
51 - Para determinar se um ativo locado está ou não em imparidade, uma entidade faz testes de imparidade de acordo com a NCP 9 - Imparidade de Ativos.
52 - Ao celebrar uma locação operacional um locador industrial ou comercial não reconhece qualquer ganho de venda, porque tal operação não é equivalente a uma venda.
8 - Venda seguida de locação
53 - Uma venda seguida de locação envolve a venda de um ativo e a posterior locação desse mesmo ativo. O pagamento da locação e o preço de venda são geralmente interdependentes, pois são negociados

conjuntamente. O tratamento contabilístico de uma venda seguida de locação depende do tipo de locação envolvido.
54 - Se uma venda seguida de locação resultar numa locação financeira, qualquer excesso do produto da venda sobre a quantia escriturada não deve ser imediatamente reconhecido como rendimento por um vendedor locatário, mas sim diferido e reconhecido durante o prazo de locação.
55 - Se a relocação for uma locação financeira, a transação é um meio pelo qual o locador proporciona financiamento ao locatário, com o ativo como garantia. Por esta razão não é apropriado ver um excesso do produto da venda sobre a quantia contabilística como rendimento.
56 - Se uma venda seguida de locação resultar numa locação operacional, e se ficar claro que a transação é feita ao justo valor, qualquer ganho ou perda deve ser reconhecido imediatamente, dado que houve de facto uma venda normal. Se o preço de venda ficar abaixo do justo valor, qualquer ganho ou perda deve ser reconhecido imediatamente, exceto quando a perda for compensada por futuros pagamentos de locação abaixo do preço de mercado, caso em que a perda deve ser diferida e reconhecida proporcionalmente aos pagamentos de locação durante o período em que se espera que o ativo seja usado. Se o preço de venda ficar acima do justo valor, o excesso sobre o justo valor deve ser diferido e reconhecido durante o período em que se espera que o ativo seja usado.
57 - Relativamente a locações operacionais, se o justo valor no momento da venda seguida de locação for inferior à quantia escriturada do ativo, deve ser reconhecida imediatamente uma perda igual à diferença entre a quantia escriturada e o justo valor.
58 - Relativamente a locações financeiras, não é necessário o ajustamento referido no parágrafo anterior, a menos que tenha havido imparidade no valor e seja necessário reconhecer tal imparidade por exigência da NCP 9 - Imparidade de Ativos.
NCP 7 - Custos de Empréstimos Obtidos
1 - Objetivo
1 - Esta Norma prescreve o tratamento contabilístico dos custos de empréstimos obtidos, exigindo geralmente que tais custos sejam considerados como gastos do período. Porém, a Norma permite, como tratamento alternativo, a capitalização de custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica.
2 - Definições
2 - Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados indicados:
Ativo que se qualifica é um ativo que necessita de um período substancial de tempo para ficar disponível para o uso pretendido ou para venda.
São exemplos de ativos que se qualificam: edifícios administrativos, hospitais, infraestruturas tais como estradas, pontes e instalações de geração de energia, e inventários que exijam um período substancial de tempo para serem colocados em condições de uso ou venda. Outros investimentos bem como os inventários que sejam produzidos de forma rotineira durante um curto período de tempo não são ativos elegíveis. Os ativos que quando adquiridos estão prontos para o uso pretendido ou para venda também não são ativos elegíveis.
Custos de empréstimos obtidos são juros e outros gastos suportados por uma entidade relativos a empréstimos obtidos. Estes podem incluir:
(a) Juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos;
(b) Amortização de descontos ou prémios relativos a empréstimos obtidos;
(c) Amortização de custos acessórios suportados com a obtenção de empréstimos;
(d) Encargos financeiros relativos a locações financeiras; e
(e) Diferenças de câmbio relativas a empréstimos em moeda estrangeira na medida em que sejam consideradas como um ajustamento do custo dos juros.
3 - Reconhecimento
3 - Exceto nas circunstâncias referidas no parágrafo 4 seguinte, os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto no período em que são suportados independentemente de como esses empréstimos são aplicados.
4 - Os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica devem ser capitalizados como parte do custo desse ativo. Estes custos são capitalizados como parte do custo do ativo quando for provável que deles resultem benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para a entidade e os custos possam ser mensurados com fiabilidade.

5 - Quando uma entidade adotar o tratamento contabilístico da capitalização, esse tratamento deve ser aplicado de forma consistente a todos os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de todos os ativos que se qualifica da entidade.
4 - Custos de empréstimos obtidos que se qualificam para capitalização
6 - Os custos de empréstimos obtidos diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica são os que teriam sido evitados se os dispêndios nesse ativo não tivessem sido feitos. Quando uma entidade contrai empréstimos com o fim específico de obter um determinado ativo que se qualifica, os custos de empréstimos obtidos que estejam diretamente relacionados com esse ativo podem ser prontamente identificados.
7 - Pode ser difícil identificar uma relação direta entre alguns empréstimos obtidos e um ativo que se qualifica e determinar os empréstimos obtidos que de alguma forma poderiam ter sido evitados. Tal dificuldade ocorre, por exemplo, quando a atividade financeira da entidade é coordenada centralmente. Também surgem dificuldades quando um grupo público usa uma variedade de instrumentos de dívida para obter fundos a taxas de juro variáveis, e transfere esses fundos com base em critérios diversos a outras entidades do grupo. Os fundos que tenham sido pedidos a nível central podem ser transferidos para outras entidades dentro do grupo como um empréstimo concedido, um subsídio ou uma injeção de capital. Estas transferências podem ser feitas sem juros ou exigir que apenas uma parte do custo real de juro seja recuperado. Como consequência, torna-se difícil determinar a quantia de custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição de um ativo que se qualifica exigindo o exercício de julgamento.
8 - Na medida em que os empréstimos sejam contraídos especificamente com a finalidade de obter um ativo que se qualifica, a quantia dos custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização nesse ativo deve corresponder aos custos reais suportados durante o período menos qualquer rendimento relativo ao investimento temporário desses empréstimos. De facto, os acordos de financiamento de um ativo que se qualifica podem implicar que uma entidade obtenha fundos e suporte custos de empréstimos antes de algum ou todos os fundos serem utilizados em dispêndios com esse ativo. Nestas circunstâncias, os fundos são muitas vezes temporariamente investidos aguardando a sua aplicação no ativo. Ao determinar a quantia dos custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização durante um período, qualquer rendimento obtido com tais fundos deve ser deduzido dos custos suportados nos empréstimos obtidos.
9 - Na medida em que os empréstimos sejam contraídos genericamente e usados com a finalidade de obter um ativo que se qualifica, a quantia dos custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização deve ser determinada pela aplicação de uma taxa de capitalização aos dispêndios relativos a esse ativo. A taxa de capitalização deve ser a média ponderada dos custos dos empréstimos obtidos aplicável aos empréstimos contraídos pela entidade que estejam em aberto durante o período, e que não sejam empréstimos especificamente contraídos para obter um ativo que se qualifica. A quantia dos custos de empréstimos obtidos capitalizados durante um período não deve exceder a quantia dos custos de empréstimos obtidos durante esse período.
10 - Apenas os custos suportados com os empréstimos obtidos pela entidade podem ser capitalizados. Quando uma entidade que controla obtém empréstimos que são transferidos para uma entidade controlada sem qualquer imputação ou com imputação parcial de custos desses empréstimos, a entidade controlada apenas pode capitalizar os custos de empréstimos que ela própria suportou. Quando uma entidade controlada receber uma contribuição de capital isenta de juro ou um subsídio de capital, não suportará quaisquer custos de empréstimos.
11 - Quando uma entidade que controla transferir fundos para uma entidade controlada com imputação parcial de custos, esta última pode capitalizar a parte dos custos de empréstimos que ela suportou. Nas demonstrações financeiras do grupo público a, a quantia total dos custos de empréstimos pode ser capitalizada no ativo que se qualifica desde que tenham sido feitos os ajustamentos de consolidação apropriados para eliminar os custos capitalizados pela entidade controlada.
12 - Quando uma entidade que controla transferiu fundos para uma entidade controlada sem imputação de custos, nenhuma delas satisfaz os critérios de capitalização de custos de empréstimos. Porém, se o grupo público satisfizer os critérios para capitalização, pode fazê-lo, em relação aos ativos que se qualificam, nas suas demonstrações financeiras.
13 - Em algumas circunstâncias é apropriado incluir todos os empréstimos da entidade que controla e das suas entidades controladas para calcular a média ponderada dos custos de empréstimos. Noutras

circunstâncias é apropriado que cada entidade controlada use a média ponderada dos custos relativos aos seus próprios empréstimos.
4.1 - Excesso da quantia escriturada do ativo sobre a quantia recuperável
14 - Quando a quantia escriturada ou o custo final esperado do ativo que se qualifica exceder a sua quantia recuperável ou valor realizável líquido, a quantia escriturada deve ser reduzida ou anulada de acordo com os requisitos da NCP 9 - Imparidade de Ativos. Em determinadas circunstâncias, a quantia da redução ou anulação pode ser revertida de acordo com aquela norma.
4.2 - Início da capitalização
15 - A capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um ativo que se qualifica deve começar quando:
(a) Os dispêndios com o ativo estejam a ser efetuados;
(b) Os custos de empréstimos obtidos estejam a ser suportados; e
(c) As atividades necessárias com vista a preparar o ativo para o uso pretendido ou venda estejam em curso.
16 - Os dispêndios num ativo que se qualifica incluem apenas os que tenham resultado em pagamentos em dinheiro, transferências de outros ativos ou na assunção de passivos que gerem juros. A quantia média do ativo registada durante um período, incluindo os custos já capitalizados de empréstimos obtidos, é normalmente uma aproximação razoável dos dispêndios aos quais a taxa de capitalização é aplicada nesse período.
17 - As atividades necessárias para preparar o ativo para o seu uso pretendido ou venda envolvem mais do que a sua construção física, incluindo o trabalho técnico e administrativo anterior ao começo da construção física, tal como as atividades associadas à obtenção de licenças. Porém, tais atividades excluem a detenção de um ativo quando nenhuma produção ou desenvolvimento que altere a sua condição esteja a ocorrer. Por exemplo, os custos de empréstimos suportados enquanto um terreno está em preparação são capitalizados durante o período em que estejam a decorrer atividades relacionadas com a mesma. Porém, os custos de empréstimos obtidos enquanto um terreno adquirido para fins de construção está detido sem qualquer atividade de preparação associada não são elegíveis para capitalização.
4.3 - Suspensão da capitalização
18 - A capitalização dos custos de empréstimos obtidos deve ser suspensa quando o desenvolvimento do ativo estiver interrompido por períodos extensos, devendo durante esses períodos ser registados como gastos.
19 - Podem ser suportados custos de empréstimos obtidos durante um período alargado no qual as atividades necessárias para preparar um ativo para o seu uso pretendido ou venda são interrompidas. Estes custos são custos de detenção de ativos parcialmente concluídos e não são elegíveis para capitalização. Porém, a capitalização de custos de empréstimos obtidos normalmente não é suspensa durante um período em que está a ser executado trabalho técnico e administrativo significativo. A capitalização de custos de empréstimos também não é suspensa quando uma interrupção temporária constitui uma fase necessária do processo para preparar um ativo para o seu uso pretendido ou venda. Por exemplo, a capitalização continua durante o período necessário para os inventários estarem prontos ou o período durante o qual os altos níveis da água atrasam a construção de uma ponte, se tais níveis de água são comuns durante o período de construção na região envolvida.
4.4 - Cessação da capitalização
20 - A capitalização dos custos de empréstimos obtidos deve cessar quando todas as atividades necessárias para preparar o ativo que se qualifica para o seu uso pretendido ou venda estão substancialmente concluídas.
21 - Em geral um ativo está pronto para o seu uso pretendido ou venda quando a respetiva construção física estiver concluída, mesmo se algum trabalho administrativo de rotina continuar. Se tudo o que faltar concluir forem pequenas modificações, tais como a decoração de uma propriedade de acordo com a especificação do comprador ou do utilizador, isso significa que todas as atividades estão substancialmente concluídas.
22 - Quando a construção de um ativo que se qualifica for concluída por partes e cada parte estiver em condições de ser usada enquanto contínua a construção de outras, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos deve cessar quando todas as atividades necessárias para preparar essa parte para o seu uso pretendido ou venda estiverem substancialmente concluídas.
23 - É exemplo de um ativo que se qualifica relativamente ao qual cada parte está em condições de ser usada embora a construção continue noutras partes, um parque empresarial compreendendo vários edifícios em que cada um deles pode ser usado isoladamente. São exemplos de ativos elegíveis que necessitam de estar concluídos antes que qualquer parte possa ser usada, um bloco operatório num hospital quando toda a

construção tem de ser concluída para o bloco poder ser usado, uma instalação de tratamento de efluentes onde vários processos são usados em sequência em diferentes partes da instalação, e uma ponte que faça parte de uma autoestrada.

NCP 8 - Propriedades de Investimento

1 - Objetivo

1 - O objetivo desta norma é prescrever o tratamento contabilístico de propriedades de investimento e respetivos requisitos de divulgação.

2 - Âmbito

2 - Esta Norma aplica-se na contabilização de propriedades de investimento incluindo quanto à mensuração nas demonstrações financeiras de um locatário dos interesses em propriedades de investimento detidos segundo uma locação financeira, e à mensuração nas demonstrações financeiras de um locador de propriedades de investimento disponibilizadas a um locatário numa locação operacional.

3 - Esta Norma não trata de matérias cobertas pela NCP 6 - Locações, nomeadamente:

(a) Classificação de locações como locações financeiras ou locações operacionais;

(b) Reconhecimento do rendimento de locações obtido em propriedades de investimento;

(c) Mensuração nas demonstrações financeiras de um locatário de interesses em propriedades detidos segundo uma locação operacional;

(d) Mensuração nas demonstrações financeiras de um locador do seu investimento líquido numa locação financeira; e

(e) Contabilização de transações de venda seguidas de locação.

4 - Esta Norma não se aplica a:

(a) Ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola; e

(b) Direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não renováveis similares.

3 - Definições

5 - Para efeitos desta Norma os seguintes termos são usados com os significados indicados:

Custo é a quantia de caixa ou equivalentes de caixa pagos ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um ativo no momento da sua aquisição ou construção.

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

(a) Usar na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos; ou

(b) Vender no decurso normal das operações.

Propriedade ocupada pelo titular é a propriedade detida (pelo proprietário, ou pelo locatário segundo uma locação financeira) para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos.

3.1 - Interesse em propriedade detido por um locatário numa locação operacional

6 - Um interesse em propriedade que seja detido por um locatário numa locação operacional pode ser classificado e contabilizado como propriedade de investimento se, e apenas se:

(a) A propriedade satisfizer a definição de propriedade de investimento; e

(b) O locatário usar o modelo do justo valor descrito adiante. Esta classificação alternativa está disponível numa base propriedade a propriedade. Porém, desde que esta classificação alternativa seja selecionada para um interesse em propriedade detido segundo uma locação operacional, todas as propriedades classificadas como propriedades de investimento devem ser contabilizadas usando o modelo do justo valor.

3.2 - Propriedade de investimento

7 - Considerando que uma propriedade de investimento é detida para obtenção de rendas ou para valorização de capital, ou para ambas, tal propriedade gera fluxos de caixa largamente independentes dos outros ativos detidos por uma entidade. Isto distingue a propriedade de investimento de outros terrenos ou edifícios controlados por entidades do setor público, incluindo a propriedade ocupada pelo titular. A produção ou fornecimento de bens ou serviços (ou o uso de propriedade para fins administrativos) pode também gerar fluxos de caixa. Por exemplo, as entidades do setor público podem usar um edifício para fornecer bens e serviços aos utilizadores em troca da recuperação total ou parcial do seu custo. Porém, o edifício é detido para facilitar a produção de bens ou serviços e os fluxos de caixa são atribuíveis não só ao edifício, mas também a outros ativos usados no processo de produção ou fornecimento. A NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis aplica-se a propriedades ocupadas pelo titular.

8 - Podem existir acordos administrativos em que uma entidade pública controla um ativo legalmente possuído por outra entidade pública ou pelo Estado. Por exemplo, um hospital pode controlar e contabilizar alguns edifícios que sejam legalmente propriedade do Estado. Nestas circunstâncias, as referências a propriedade

ocupada pelo titular significa propriedade ocupada pela entidade que a reconhece nas suas demonstrações financeiras.
9 - Em alguns casos, as entidades do setor público detêm propriedades que compreendem uma parte que é detida para obtenção de rendas ou para valorização de capital (e não para proporcionar serviços) e uma outra parte que é detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas. Por exemplo, um hospital ou uma universidade podem possuir um edifício, parte do qual é usado para fins administrativos e parte é locado numa base comercial. Se estas partes puderem ser vendidas separadamente (ou locadas separadamente segundo uma locação financeira), devem ser contabilizadas separadamente. Se não puderem ser vendidas separadamente, a propriedade é considerada propriedade de investimento apenas se a parte detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos for insignificante.
10 - Em alguns casos, uma entidade presta serviços acessórios aos ocupantes da propriedade que detém. Essa entidade trata tal propriedade como propriedade de investimento se os serviços forem um componente insignificante do acordo integral. Um exemplo é quando uma entidade pública possui um edifício de escritórios que é detido exclusivamente para arrendamento e está arrendado numa base comercial e também presta acessoriamente serviços de segurança e manutenção aos locatários do edifício. Pelo contrário, se os serviços prestados pela entidade consubstanciarem um componente significativo do acordo integral a propriedade deve ser classificada como ocupada pelo titular e não propriedade de investimento. É o caso, por exemplo, de uma entidade pública que possui e gere uma unidade hoteleira em que os serviços proporcionados aos hóspedes são um componente significativo do acordo como um todo.
11 - Pode ser difícil determinar se os serviços acessórios são tão significativos que uma propriedade não se considera propriedade de investimento. Por exemplo, uma autarquia local que seja a dona de um hotel pode transferir algumas responsabilidades para terceiros de acordo com contratos de gestão. Os termos de tais contratos de gestão variam largamente. Por um lado, a posição da autarquia pode simplesmente ser a de um investidor passivo. Por outro, pode ter subcontratado determinadas funções correntes apesar de manter uma exposição significativa às variações dos fluxos de caixa gerados pelas operações do hotel.
12 - É necessário julgamento para determinar se uma propriedade se considera propriedade de investimento. Uma entidade deve desenvolver critérios para que possa exercer esse juízo de forma consistente de acordo com a definição de propriedade de investimento e com a orientação relacionada descrita nos parágrafos 7 a 11.
13 - Nalguns casos, uma entidade possui propriedades que são locadas à entidade que controla ou a uma outra entidade controlada e por elas ocupadas. Nas demonstrações financeiras consolidadas que incluam ambas as entidades, a propriedade não se considera propriedade de investimento porque a propriedade é ocupada pelo titular na perspetiva do grupo público. Porém, na perspetiva da entidade individual que a possui, a propriedade é considerada propriedade de investimento se satisfizer a definição do parágrafo 5. Por isso, o locador trata a propriedade como propriedade de investimento nas suas demonstrações financeiras individuais. Esta situação pode ocorrer quando, por exemplo, o Governo cria uma entidade de gestão de propriedades para gerir os seus edifícios administrativos sendo esses edifícios então locados a outras entidades governamentais numa base comercial. Nas demonstrações financeiras da entidade que gere as propriedades, a propriedade será contabilizada como ativo fixo tangível de acordo com a NCP 5.
4 - Reconhecimento
14 - Uma propriedade de investimento deve ser reconhecida como um ativo quando, e apenas quando:
(a) For provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associados à propriedade de investimento; e
(b) O custo ou o justo valor da propriedade de investimento puder ser mensurado com fiabilidade.
15 - Para determinar se um item satisfaz o primeiro critério de reconhecimento, uma entidade precisa de avaliar o grau de certeza ligado ao fluxo de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço na base da evidência disponível no momento do reconhecimento inicial. A existência de certeza suficiente de que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço necessita de garantia que a entidade irá receber as vantagens associadas ao ativo e ficará com os riscos associados. Esta garantia só fica disponível geralmente quando os riscos e vantagens passaram para a entidade. Antes disso, a transação para adquirir o ativo pode geralmente ser cancelada sem penalidade significativa e, por isso, o ativo não deve ser reconhecido.

16 - O segundo critério de reconhecimento é satisfeito geralmente com rapidez porque a transação com contraprestação que evidencia a compra do ativo identifica o seu custo. Porém, em determinadas circunstâncias, uma propriedade de investimento pode ser adquirida sem custo ou a um custo simbólico. Nestes casos, o custo da propriedade de investimento na data de aquisição é o seu justo valor.
17 - Uma entidade deve avaliar segundo este princípio de reconhecimento todas as suas propriedades de investimento no momento em que são suportados. Estes custos incluem custos suportados inicialmente para adquirir uma propriedade de investimento e os custos suportados subsequentemente para a acrescentar ou substituir parte dela.
18 - Segundo o princípio do reconhecimento do parágrafo 14, uma entidade não deve reconhecer na quantia escriturada de uma propriedade de investimento os custos correntes de serviço de tal propriedade. Em vez disso, estes custos devem ser reconhecidos nos resultados logo que suportados. Os custos correntes de serviço são principalmente os custos de mão-de-obra e de consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças de substituição. A finalidade destes dispêndios é muitas vezes descrita como relativas às reparações e manutenção da propriedade.
19 - Partes da propriedade de investimento podem ter sido adquiridas para substituição. Por exemplo, as paredes interiores podem ser substituições de paredes originais. Segundo o princípio do reconhecimento, uma entidade deve reconhecer na quantia escriturada de uma propriedade de investimento o custo de substituição de uma parte da propriedade de investimento existente no momento em que o custo é suportado se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. A quantia escriturada das partes que são substituídas deve ser desreconhecido de acordo com as disposições de desreconhecimento da presente Norma.
5 - Mensuração no reconhecimento
20 - As propriedades de investimento devem ser inicialmente mensuradas pelo seu custo (os custos de transação devem ser incluídos nesta mensuração inicial).
21 - O custo de aquisição de uma propriedade investimento compreende o seu preço de compra e quaisquer dispêndios que lhe sejam diretamente atribuíveis. Estes dispêndios incluem, por exemplo, honorários profissionais por serviços legais, impostos de transferência da propriedade e outros custos de transação.
22 - O custo das propriedades de investimento não é acrescido de:
(a) Custos de arranque (a menos que sejam necessários para colocar a propriedade na condição necessária para ser capaz de operar na maneira pretendida pelo órgão de gestão);
(b) Perdas operacionais iniciais suportadas antes da propriedade de investimento atingir o nível planeado de ocupação; ou
(c) Quantias anormais de materiais, mão-de-obra ou de outros custos desperdiçados que tenham sido suportadas na construção ou desenvolvimento da propriedade.
23 - Se o pagamento da propriedade de investimento for diferido, o seu custo é o equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre esta quantia e os pagamentos totais deve ser reconhecida como gasto de juros durante o período de crédito.
24 - Uma propriedade de investimento pode ser adquirida através de uma transação sem contraprestação e, nesse caso, o seu custo deve ser mensurado pelo seu justo valor à data da aquisição. Por exemplo, o Governo pode transferir sem custo um edifício administrativo excedente para uma autarquia local, que então o aluga a preços de mercado.
25 - Uma propriedade de investimento pode também ser adquirida através de uma transação sem contraprestação pelo exercício de poderes de apropriação. Também nestas circunstâncias o custo da propriedade é o seu justo valor à data em que é adquirida.
26 - Quando uma entidade reconhecer inicialmente a sua propriedade de investimento ao justo valor, esse é o custo da propriedade. A entidade pode decidir, subsequentemente ao reconhecimento inicial, adotar ou o modelo do justo valor ou o modelo do custo previstos na presente Norma.
27 - O custo inicial de um interesse de propriedade detido segundo uma locação e classificado como uma propriedade de investimento deve ser apurado conforme prescrito para uma locação financeira na NCP 6 - Locações, isto é, o ativo deve ser reconhecido pela quantia mais baixa entre o justo valor da propriedade e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação. De acordo com essa mesma Norma deve ser reconhecida como passivo uma quantia equivalente.
28 - Qualquer prémio pago relativo a uma locação é tratado para esta finalidade como parte dos pagamentos mínimos da locação, e é portanto incluído no custo do ativo, mas é excluído do passivo. Se um interesse de propriedade detido segundo uma locação for classificado como propriedade de investimento, o item

contabilizado pelo justo valor é esse interesse e não a propriedade subjacente. Nos parágrafos 35 a 54 é dada orientação para a determinação do justo valor de um interesse de propriedade quando o modelo adotado é o modelo do justo valor. Essa orientação é também relevante para a determinação do justo valor quando esse valor é usado como custo para efeitos de reconhecimento inicial.

29 - Uma ou mais propriedades de investimento podem ser adquiridas por troca de um ativo ou ativos não monetários, ou de uma combinação de ativos monetários e não monetários. O custo de tais propriedades de investimento deve ser mensurado ao justo valor a não ser que a transação com contraprestação não tenha substância comercial ou o justo valor do ativo recebido e o justo valor do ativo cedido não possam ser mensurados com fiabilidade. O ativo adquirido deve ser mensurado desta maneira mesmo que uma entidade não possa de imediato desreconhecer o ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurado ao justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido.

30 - Uma entidade determina se uma transação com contraprestação tem substância comercial avaliando a extensão até à qual se espera que os seus futuros fluxos de caixa ou potencial de serviço se alterem em resultado da transação. Uma transação com contraprestação tem substância comercial se:

(a) A configuração (risco, tempestividade e quantia) dos fluxos de caixa ou do potencial de serviço do ativo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa ou potencial de serviço do ativo transferido; ou

(b) O valor específico para a entidade da parte das operações da entidade afetadas pela transação se alterar em consequência da troca; e

(c) A diferença em (a) ou (b) for significativa relativamente ao justo valor do ativo trocado.

31 - O justo valor de um ativo relativamente ao qual não existam transações de mercado comparáveis é mensurado com fiabilidade se:

(a) A variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis de justo valor não for significativa para esse ativo; ou

(b) As probabilidades das 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 quer do ativo recebido quer do ativo cedido, então deve ser usado o justo valor do ativo cedido para mensurar o custo do ativo recebido a menos que este seja claramente mais evidente.

6 - Mensuração após reconhecimento

6.1 - Política contabilística

32 - Com a exceção referida no parágrafo 36, uma entidade deve escolher como sua política contabilística ou o modelo do justo valor referido nos parágrafos 35 a 59 ou o modelo do custo referido no parágrafo 60 e deve aplicar essa política a todas as suas propriedades de investimento.

33 - A NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros, dispõe que só deve ser feita uma alteração voluntária numa política contabilística se a alteração vier a resultar numa apresentação mais relevante e fiável dos efeitos das transações, outros acontecimentos ou condições nas demonstrações financeiras da entidade. É altamente improvável que uma alteração do modelo do justo valor para o modelo do custo resulte numa apresentação mais relevante.

34 - A presente Norma exige que todas as entidades determinem o justo valor das propriedades de investimento para efeitos de mensuração (se a entidade usar o modelo do justo valor) ou de divulgação (se a entidade usar o modelo do custo).

6.2 - Modelo de justo valor

35 - Após o reconhecimento inicial, uma entidade que opte por utilizar o modelo do justo valor deve mensurar todas as suas propriedades de investimento ao justo valor, exceto se for incapaz de o mensurar com fiabilidade.

36 - Quando um interesse de propriedade detido por um locatário segundo uma locação operacional for classificado como uma propriedade de investimento nos termos do parágrafo 6, a opção prevista no parágrafo 32 fica prejudicada e deve ser aplicado o modelo de justo valor.

37 - Um ganho ou uma perda proveniente de uma alteração no justo valor de propriedades de investimento deve ser reconhecido nos resultados do período em que ocorre.

38 - O justo valor das propriedades de investimento é o preço pelo qual tais propriedades podem ser trocadas numa transação entre partes conhecedoras, dispostas a negociar e sem relacionamento entre si. O justo valor exclui especificamente um preço estimado inflacionado ou deflacionado por condições ou circunstâncias especiais tais como financiamento atípico, venda e acordos de venda e relocação, considerações ou concessões especiais dadas por alguém associado à venda.

39 - Uma entidade deve determinar o justo valor sem dedução dos custos de transação em que possa incorrer na venda ou outra forma de alienação.
40 - O justo valor das propriedades de investimento deve refletir as condições de mercado à data de relato.
41 - O justo valor é específico numa determinada data. Dado que as condições de mercado podem variar, a quantia relatada como justo valor pode ser incorreta ou não apropriada numa outra data. A definição de justo valor também pressupõe troca simultânea e conclusão do contrato de venda, sem qualquer variação de preço que possa existir numa transação entre partes não relacionadas, conhecedoras e dispostas a negociar caso a troca e a conclusão não fossem simultâneas.
42 - O justo valor das propriedades de investimento refletem, entre outras coisas, o rendimento das rendas de locações correntes e os pressupostos razoáveis e justificáveis que representam o que partes conhecedoras e dispostas a negociar assumiriam acerca de tal rendimento à luz das condições correntes. Também reflete, numa base similar, quaisquer exfluxos de caixa (incluindo pagamentos de rendas e outros exfluxos de caixa) que podiam ser esperados com respeito à propriedade. Alguns desses exfluxos estão refletidos no passivo ao passo que outros se relacionam com exfluxos que não estão ainda reconhecidos nas demonstrações financeiras (por exemplo, pagamentos periódicos tais como rendas contingentes).
43 - O parágrafo 27 especifica a base para reconhecimento inicial do custo de um interesse numa propriedade locada. O parágrafo 35 exige que o interesse na propriedade locada seja mensurado de novo, se necessário, para o justo valor. Numa locação negociada a taxas de mercado, o justo valor de um interesse numa propriedade locada na data de aquisição, líquido de todos os pagamentos esperados da locação (incluindo os relativos a passivos reconhecidos), deve ser zero. Este justo valor não muda independentemente de, para fins contabilísticos, serem ou não reconhecidos um ativo locado e um passivo ao justo valor ou ao valor presente dos pagamentos mínimos da locação, de acordo com a NCP 6 - Locações. Assim, remensurar um ativo locado do custo de acordo com o parágrafo 27, para o justo valor de acordo com o parágrafo 35, não deve dar origem a qualquer ganho ou perda inicial, a menos que o justo valor seja mensurado em momentos diferentes. Isso pode ocorrer quando a escolha para aplicar o modelo de justo valor for feita após o reconhecimento inicial.
44 - A definição de justo valor refere-se a "partes conhecedoras, dispostas a negociar". Neste contexto, "conhecedoras" significa que tanto o comprador disposto a comprar como o vendedor disposto a vender estão razoavelmente informados acerca da natureza e das características da propriedade de investimento, a sua utilização real e potencial, e das condições do mercado à data de relato. Um comprador disposto a transacionar está motivado mas não compelido a comprar. Este comprador não está nem ansioso em demasia nem determinado a comprar a qualquer preço. O assumido comprador não pagaria um preço mais alto do que aquele que compradores e vendedores conhecedores e dispostos a transacionar exigiriam.
45 - Um vendedor disposto a transacionar não está nem ansioso em demasia nem é um vendedor forçado, preparado para vender a qualquer preço, nem está preparado para vender por um preço não considerado razoável as condições correntes mercado. O vendedor disposto a transacionar está motivado para vender a propriedade de investimento nas condições de mercado pelo melhor preço possível. As circunstâncias factuais do titular da propriedade de investimento não são uma parte desta consideração porque o vendedor disposto a transacionar é um proprietário potencial (isto é, um vendedor disposto a transacionar não tomaria em conta as circunstâncias fiscais particulares do titular da propriedade de investimento).
46 - A definição de justo valor refere-se a uma transação entre partes sem relacionamento entre si. Uma transação entre partes sem relacionamento entre si é uma transação entre partes que não têm um relacionamento particular ou especial que torne os preços das transações incaracterísticos das condições do mercado. Presume-se que a transação é feita entre partes não relacionadas, cada uma atuando independentemente.
47 - A melhor evidência do justo valor é dada através de preços correntes num mercado ativo para propriedades similares na mesma localização e condição e sujeita a locação e outros contratos similares. Uma entidade tem o cuidado de identificar quaisquer diferenças na natureza, localização ou condição da propriedade, ou nos termos contratuais das locações e outros contratos relativos à propriedade.
48 - Na ausência de preços correntes num mercado ativo do género descrito no precedente parágrafo 47, uma entidade considera a informação de uma variedade de fontes, incluindo:
(a) Preços correntes num mercado ativo para propriedades de natureza, condição ou localização diferentes (ou sujeita a locação ou outros contratos diferentes), ajustados para refletir essas diferenças;

(b) Preços recentes de propriedades similares em mercados menos ativos, com ajustamentos a esses preços para refletir quaisquer alterações nas condições económicas que ocorreram desde a data das transações; e
(c) Projeções de fluxos de caixa descontados feitas com base em estimativas fiáveis de fluxos de caixa futuros, suportadas pelos termos de qualquer locação existente e outros contratos e (quando possível) por evidência externa, tais como rendas correntes de mercado para propriedades similares na mesma localização e condição, e usando taxas de desconto que reflitam avaliações correntes do mercado da incerteza na quantia e momento dos fluxos de caixa.
49 - Nalguns casos, as várias fontes indicadas no parágrafo 48 anterior podem sugerir conclusões diferentes quanto ao justo valor de uma propriedade de investimento. Uma entidade deve avaliar as razões dessas diferenças, a fim de chegar à estimativa mais fiável do justo valor dentro de um intervalo de estimativas razoáveis.
50 - Em casos excecionais, existe uma clara evidência quando uma entidade adquire pela primeira vez uma propriedade de investimento (ou quando uma propriedade de investimento existente se torna pela primeira vez uma propriedade de investimento após uma alteração no uso) que a variabilidade no intervalo das estimativas razoáveis do justo valor será tão grande e as probabilidades dos variados desfechos serão tão difíceis de avaliar, que a utilidade de uma única estimativa do justo valor seja posta em causa. Isto pode indicar que o justo valor da propriedade não será determinável com fiabilidade numa base continuada.
51 - O justo valor difere do valor de uso conforme definido na NCP 9 - Imparidade de Ativos. O justo valor reflete o conhecimento e as estimativas dos compradores e vendedores conhecedores e dispostos a transacionar. Pelo contrário, o valor de uso reflete o conhecimento e estimativas da entidade, bem como fatores específicos da entidade que não sejam aplicáveis a entidades em geral. Por exemplo, o justo valor não reflete nenhum dos fatores seguintes porque geralmente não estão disponíveis para compradores e vendedores conhecedores e dispostos a transacionar:
(a) Valor adicional derivado da constituição de uma carteira de propriedades em diferentes localizações;
(b) Sinergias entre a propriedade de investimento e outros ativos;
(c) Direitos ou restrições legais que sejam específicos do proprietário corrente; e
(d) Benefícios ou encargos fiscais que sejam específicos do proprietário corrente.
52 - Ao determinar a quantia escriturada de propriedades de investimento de acordo com o modelo do justo valor, uma entidade não deve considerar duplamente ativos ou passivos que sejam reconhecidos como ativos ou passivos separados. Por exemplo;
(a) Algum equipamento, tal como elevadores ou ar condicionado, é muitas vezes parte integrante de um edifício e está geralmente incluído no justo valor da propriedade de investimento, em vez de reconhecido separadamente como ativo fixo tangível.
(b) Se um escritório é alugado já mobilado, o justo valor do escritório inclui geralmente o justo valor da mobília, porque o rendimento de rendas se relaciona com o escritório mobilado. Quando a mobília é incluída no justo valor da propriedade de investimento, uma entidade não reconhece essa mobília como um ativo separado.
(c) O justo valor das propriedades de investimento exclui rendimento de locações operacionais acrescido ou diferido, porque a entidade reconhece estas situações como um passivo ou ativo separado.
(d) O justo valor das propriedades de investimento detidas segundo uma locação refletem os fluxos de caixa esperados (incluindo renda contingente que se espere poder vir a ser paga). Consequentemente, se for obtida uma avaliação, líquida de todos os pagamentos que se espera fazer, será necessário acrescentar qualquer passivo da locação não reconhecido para chegar à quantia escriturada da propriedade de investimento segundo o modelo do justo valor.
53 - O justo valor das propriedades de investimento não refletem o dispêndio futuro de capital para melhorar ou aumentar a propriedade nem os respetivos benefícios futuros provenientes deste dispêndio futuro.
54 - Em alguns casos, uma entidade espera que o valor presente dos seus pagamentos relativos a uma propriedade de investimento (que não sejam pagamentos de passivos reconhecidos) exceda o valor presente dos recebimentos de caixa relacionados. Uma entidade deve aplicar a NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes para determinar se reconhece um passivo e, em caso afirmativo, como deve mensurá-lo.
6.2.1 - Incapacidade de mensurar o justo valor com fiabilidade
55 - Existe um pressuposto refutável de que uma entidade pode determinar o justo valor de uma propriedade de investimento com fiabilidade numa base continuada. Porém, em casos excecionais, quando a entidade adquire pela primeira vez uma propriedade de investimento (ou quando uma propriedade existente se torna

pela primeira vez propriedade de investimento após uma alteração no uso) existe uma clara evidência de que o justo valor da propriedade de investimento não pode ser determinado com fiabilidade numa base continuada. Isto surge quando, e só quando, não são frequentes transações de mercado comparáveis e não estão disponíveis estimativas alternativas do justo valor (por exemplo, baseadas em projeções de fluxos de caixa descontados). Se uma entidade apurar que o justo valor de uma propriedade de investimento em construção não é fiavelmente determinável mas espera que tal justo valor o seja após a construção estar completa, deve mensurar essa propriedade de investimento em construção pelo custo até que o seu justo valor seja determinado com fiabilidade ou a construção esteja completa (o que mais cedo ocorrer). Se uma entidade apurar que o justo valor de uma propriedade de investimento (que não esteja em construção) não é fiavelmente determinável numa base continuada, deve mensurar essa propriedade de investimento aplicando o modelo do custo previsto na NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis. O valor residual da propriedade de investimento deve ser assumido como sendo zero. A entidade deve continuar a aplicar a NCP 5 até à alienação da propriedade de investimento.

56 - Logo que uma entidade seja capaz de mensurar com fiabilidade o justo valor de uma propriedade de investimento em construção que tenha sido anteriormente mensurada pelo custo, deve mensurar essa propriedade pelo seu justo valor. Assim que a construção dessa propriedade esteja concluída, presume-se que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade. Se tal não for o caso, de acordo com o precedente parágrafo 55 a propriedade deve ser contabilizada usando o modelo do custo de acordo com a NCP 6.

57 - O pressuposto de que o justo valor de uma propriedade de investimento em construção pode ser mensurado com fiabilidade só pode ser ilidido no reconhecimento inicial. Uma entidade que tenha mensurado uma propriedade de investimento em construção pelo justo valor não pode concluir que o justo valor da propriedade de investimento concluída não pode ser determinado com fiabilidade.

58 - Nos casos excecionais em que uma entidade seja obrigada, pela razão exposta no parágrafo 55, a mensurar uma propriedade de investimento usando o modelo do custo de acordo com a NCP 5, deve mensurar todas as suas outras propriedades de investimento pelo justo valor, incluindo as propriedades de investimento em construção. Nestes casos, embora uma entidade possa usar o modelo de custo para uma propriedade de investimento deve continuar a contabilizar cada uma das restantes propriedades usando o modelo do justo valor.

59 - Se uma entidade tiver anteriormente mensurado uma propriedade de investimento pelo justo valor, deve continuar a mensurar a propriedade ao justo valor até à alienação (ou até que a propriedade se torne propriedade ocupada pelo titular ou a entidade comece a desenvolver a propriedade para venda subsequente no decurso normal das operações) mesmo que haja menos transações de mercado comparáveis ou os preços de mercado se tornem menos disponíveis.

6.3 - Modelo do custo

60 - 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 NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis, isto é, ao custo menos depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas.

7 - Transferências

61 - As transferências para, ou de, propriedades de investimento devem ser feitas quando, e apenas quando, existir uma alteração no uso, evidenciada por:

(a) Começo da ocupação pelo titular - no caso de uma transferência de propriedade de investimento para propriedade ocupada pelo titular;

(b) Começo do desenvolvimento com o objetivo de venda - no caso de uma transferência de propriedade de investimento para inventários;

(c) Fim da ocupação pelo titular - no caso de uma transferência de propriedade ocupada pelo titular para propriedade de investimento; ou

(d) Começo de uma locação operacional (numa base comercial) - no caso de uma transferência de inventários para propriedade de investimento.

62 - O uso de propriedades pelo Governo pode variar ao longo do tempo. Por exemplo, o Governo pode decidir ocupar um edifício atualmente usado como propriedade de investimento, ou converter um edifício atualmente usado para fins administrativos num hotel e alugar esse edifício a operadores do setor privado. No primeiro caso, o edifício seria contabilizado como propriedade de investimento até o começo da ocupação. No

último caso, o edifício seria contabilizado como ativo fixo tangível até que a sua ocupação cesse e seja reclassificado para propriedades de investimento.
63 - A alínea (b) do parágrafo 61 exige que uma entidade transfira um ativo de propriedades de investimento para inventários quando, e apenas quando, existir uma alteração no uso, evidenciada pelo começo de desenvolvimento com o objetivo de venda. Quando uma entidade decidir alienar uma propriedade de investimento sem desenvolvimento, deve continuar a tratar a propriedade como propriedade de investimento até ser desreconhecida e não como inventário. De forma semelhante, se uma entidade iniciar o desenvolvimento de uma propriedade de investimento existente para uso continuado futuro como propriedade de investimento, a propriedade de investimento mantém-se como tal e não deve ser reclassificada para propriedade ocupada pelo titular durante o desenvolvimento.
64 - O Governo pode rever regularmente os seus edifícios para determinar se estão a satisfazer os seus requisitos, e como parte desse processo pode identificar e deter alguns edifícios para venda. Nesta situação, o edifício pode ser considerado inventário. Porém, se o Governo decidir deter o edifício pela sua capacidade de gerar rendimento de rendas e o seu potencial de valorização, seria então reclassificado para propriedades de investimento no início de qualquer locação operacional subsequente.
65 - Os parágrafos 66 a 71 seguintes aplicam-se aos aspetos de reconhecimento e mensuração que surjam quando uma entidade usa o modelo do justo valor para as propriedades de investimento. Quando uma entidade usar o modelo do custo, as transferências entre propriedades de investimento, propriedade ocupada pelo titular e inventários não alteram a quantia escriturada da propriedade transferida e não alteram o custo da propriedade para efeitos de mensuração ou divulgação.
66 - No caso de uma transferência de propriedades de investimento registada pelo justo valor para propriedade ocupada pelo titular ou para inventários, o custo da propriedade para contabilização subsequente segundo a NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis ou a NCP 10 - Inventários, deve ser o seu justo valor à data da alteração do uso.
67 - Se uma propriedade ocupada pelo titular se tornar uma propriedade de investimento que vai ser registada ao justo valor, uma entidade deve aplicar a NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis até à data da alteração no uso. A entidade deve tratar qualquer diferença nessa data entre a quantia escriturada da propriedade segundo a NCP 5 e o seu justo valor da mesma maneira que uma revalorização segundo essa Norma.
68 - Até à data em que uma propriedade ocupada pelo titular se tornar uma propriedade de investimento registada ao justo valor, uma entidade continua a depreciar a propriedade e deve reconhecer quaisquer perdas por imparidade que tenham ocorrido. A entidade trata qualquer diferença nessa data entre a quantia escriturada da propriedade segundo a NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis e o seu justo valor da mesma maneira que uma revalorização segundo essa Norma. Por outras palavras:
(a) Qualquer diminuição na quantia escriturada da propriedade deve ser reconhecida nos resultados. Porém, até ao limite em que exista uma quantia incluída no excedente de revalorização relativa a essa propriedade, tal diminuição deve ser debitada contra esse excedente de revalorização: e
(b) Qualquer aumento na quantia escriturada deve ser tratado como segue:
(i) Até ao limite em que o aumento reverta uma perda de imparidade anterior dessa propriedade, tal aumento deve ser reconhecido nos resultados. A quantia reconhecida nos resultados não deve exceder a quantia necessária para repor a quantia escriturada para a quantia que teria sido determinada (líquida de depreciação) se não tivesse sido reconhecida qualquer perda por imparidade.
(ii) Qualquer quantia remanescente do aumento deve ser creditada diretamente no património líquido como excedente de revalorização. Na alienação subsequente da propriedade de investimento, o excedente de revalorização pode ser transferido para resultados transitados.
A transferência do excedente de reavaliação para resultados transitados não deve ser feita através dos resultados do período.
69 - No caso de uma transferência de inventários para propriedades de investimento que vai ser registada ao justo valor, qualquer diferença entre o justo valor da propriedade nessa data e a sua anterior quantia escriturada deve ser reconhecida nos resultados.
70 - O tratamento das transferências de inventários para propriedades de investimento que vão ser registadas pelo justo valor é consistente com o tratamento das vendas de inventários.
71 - Quando uma entidade concluir a construção ou o desenvolvimento de uma propriedade de investimento construída para si própria que vai ser registada ao justo valor, qualquer diferença entre o justo valor da propriedade nessa data e a sua quantia escriturada anterior deve ser reconhecida nos resultados.

8 - Alienações
72 - Uma propriedade de investimento deve ser desreconhecida na data de alienação ou quando for permanentemente retirada do uso e da sua alienação não se esperam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.
73 - A alienação de uma propriedade de investimento pode ocorrer por venda ou celebrando uma locação financeira. Para determinar a data de alienação da propriedade de investimento, uma entidade deve aplicar os critérios da NCP 13 - Rendimento de Transações com Contraprestação para reconhecimento do rendimento da venda de bens. A NCP 6 - Locações deve aplica-se a uma alienação efetuada ao celebrar uma locação financeira ou a uma venda seguida de locação.
74 - Se, de acordo com o princípio do reconhecimento da presente Norma, uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um ativo o custo de substituição de uma parte da propriedade de investimento, deve desreconhecer a quantia escriturada da parte substituída. No caso de propriedades de investimento contabilizadas segundo o modelo do custo, uma parte substituída pode não ser uma parte que era depreciada separadamente. Se não for praticável para uma entidade determinar a quantia escriturada da parte substituída, pode usar o custo da substituição como uma indicação de qual seria o custo da parte substituída à data em que foi adquirida ou construída. Segundo o modelo do justo valor, o justo valor da propriedade de investimento pode já refletir que a parte a ser substituída perdeu o seu valor. Noutros casos pode ser difícil apurar que percentagem de justo valor deve ser reduzida relativamente à parte a ser substituída. Uma alternativa para reduzir o justo valor da parte substituída, quando não for praticável fazê-lo, é incluir o custo da substituição na quantia escriturada do ativo e em seguida reavaliar o justo valor, tal como seria exigido para adições que não envolvessem substituição.
75 - Os ganhos ou perdas provenientes do abate ou alienação de propriedades de investimento devem ser determinados como a diferença entre os rendimentos líquidos da alienação e a quantia escriturada do ativo e devem ser reconhecidos nos resultados (a menos que a NCP 6 - Locações exija de forma diferente no caso de uma venda seguida de locação) no período do abate ou alienação.
76 - A retribuição a receber pela alienação de uma propriedade de investimento deve ser reconhecida inicialmente ao justo valor. Em particular, se o pagamento de uma propriedade de investimento for diferido, a retribuição recebida deve ser reconhecida inicialmente pelo preço a dinheiro equivalente. A diferença entre a quantia nominal da retribuição e o preço a dinheiro equivalente deve ser reconhecida como rendimento de juro segundo a NCP 13 usando o modelo do juro efetivo.
77 - Uma entidade aplica a NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, ou outras Normas, conforme apropriado, a quaisquer passivos que retenha após alienação de uma propriedade de investimento.
78 - A retribuição de terceiros relativa a uma propriedade de investimento que ficou em imparidade, ou foi perdida ou abandonada, deve ser reconhecida nos resultados quando a retribuição se tornar recebível.
79 - As imparidades ou perdas em propriedades de investimento, reclamações ou pagamentos de retribuições provenientes de terceiros e qualquer compra ou construção subsequente de ativos de substituição são acontecimentos económicos separados e devem ser contabilizados separadamente como segue:
(a) As imparidades de propriedades de investimento devem ser reconhecidas de acordo com a NCP 9 - Imparidade de Ativos, conforme apropriado;
(b) Os abates ou alienações de propriedades de investimento devem ser reconhecidos de acordo com os parágrafos 72 a 77 da presente Norma;
(c) A retribuição de terceiros relativa a propriedades de investimento que ficou com imparidade, ou foi perdida ou abandonada deve ser reconhecida nos resultados quando se tornar recebível; e
(d) O custo dos ativos restaurados, comprados ou construídos como substituições deve ser determinado de acordo com os parágrafos 20 a 31 da presente Norma.
NCP 9 - Imparidade de Ativos
1 - Objetivo
1 - O objetivo desta Norma é prescrever os procedimentos que uma entidade deve aplicar para determinar se um ativo está em imparidade e assegurar que as perdas por imparidade são reconhecidas. A Norma também especifica quando uma entidade deve reverter uma perda por imparidade.
2 - Âmbito
2 - Uma entidade deve aplicar esta Norma na contabilização da imparidade de ativos, exceto:
(a) Inventários;
(b) Ativos provenientes de contratos de construção;

(c) Ativos financeiros incluídos no âmbito da NCP 18 - Instrumentos Financeiros;
(d) Propriedades de investimento mensuradas pelo modelo do justo valor;
(e) Ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis mensurados por quantias revalorizadas;
(f) Ativos decorrentes de benefícios de empregados;
(g) Goodwill;
(h) Ativos biológicos relativos à atividade agrícola mensurados pelo justo valor menos custos de venda;
(i) Outros ativos relativamente aos quais existem requisitos contabilísticos de imparidade noutras NCP.
Esta Norma não se aplica a estes ativos porque as NCP existentes que lhes são especificamente aplicáveis contêm os respetivos requisitos de reconhecimento e mensuração da imparidade.
3 - Esta Norma não exige a aplicação de um teste de imparidade a uma propriedade de investimento que seja registada pelo justo valor de acordo com a NCP 8 dado que, segundo este modelo, à data de relato qualquer imparidade será tomada em consideração na avaliação de tal propriedade.
4 - Esta Norma não exige a aplicação de um teste de imparidade a ativos que estejam registados por quantias revalorizadas segundo o modelo de revalorização da NCP 5, dado que, segundo esse tratamento alternativo, os ativos serão revalorizados com regularidade suficiente para assegurar que são registados por uma quantia que não seja materialmente diferente dos seus justos valores à data de relato e qualquer imparidade será tomada em consideração na valorização. Além disso, a abordagem adotada nesta Norma para mensurar a quantia recuperável de serviço de um ativo tem subjacente a baixa probabilidade de que essa quantia será materialmente menor do que a quantia revalorizada de um ativo e que estas diferenças são relativas aos custos de alienação desse ativo.
3 - Definições
5 - Os termos seguintes são usados nesta Norma com os significados indicados:
Ativos geradores de caixa são ativos detidos com o objetivo principal de gerarem um retorno económico.
Ativos não geradores de caixa são ativos que não são ativos geradores de caixa.
Custos de alienação são custos incrementais diretamente atribuíveis à alienação de um ativo, excluindo custos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento.
Imparidade é uma perda de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço de um ativo, para além do reconhecimento sistemático da perda dos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço desse ativo por via da depreciação.
Justo valor menos custos de vender é a quantia a obter da venda de um ativo numa transação entre partes conhecedoras e dispostas a negociar e em que não haja relacionamento entre elas, menos os custos de alienação.
Mercado ativo é um mercado em que existam todas as condições seguintes:
(a) Os itens negociados no mercado são homogéneos;
(b) Podem ser encontrados a qualquer momento compradores e vendedores interessados; e
(c) Os preços estão disponíveis ao público.
Quantia recuperável é a maior quantia entre o justo valor de um ativo (ou de uma unidade geradora de caixa) menos custos de vender e o seu valor de uso.
Quantia recuperável de serviço é a maior quantia entre o justo valor de um ativo não gerador de caixa menos custos de vender e o seu valor de uso.
Uma unidade geradora de caixa é o mais pequeno grupo de ativos identificáveis, detidos para gerar um retorno económico, que gera influxos de caixa a partir do uso continuado e que é largamente independente de outros ativos ou grupos de ativos.
Valor de uso de um ativo gerador de caixa é o valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera obter do uso continuado de um ativo e da sua alienação no final da sua vida útil.
Valor de uso de um ativo não gerador de caixa é o valor presente do potencial de serviço remanescente do ativo.
Vida útil é, ou:
(a) O período de tempo durante o qual se espera que um ativo seja usado pela entidade; ou
(b) A quantidade de produção ou de unidades semelhantes que se espera obter do ativo pela entidade.
3.1 - Ativos geradores de caixa
6 - Ativos geradores de caixa são ativos detidos para gerarem um retorno económico. Um ativo gera um retorno económico quando é usado de forma consistente com a adotada por uma entidade comercial. A detenção de um ativo para gerar um retorno económico indica que uma entidade pretende gerar influxos de caixa a partir desse ativo (ou da unidade geradora de caixa de que o ativo faz parte), e obter um retorno económico que reflita o risco envolvido pela sua detenção. Um ativo pode ser detido com o objetivo principal de gerar um retorno económico, mesmo que não satisfaça esse objetivo durante um determinado período de

relato. Pelo contrário, um ativo pode ser não gerador de caixa, mesmo que possa estar no limiar de rendibilidade ou a gerar um retorno económico durante um determinado período de relato.
7 - Existem algumas circunstâncias em que as entidades do setor público podem deter alguns ativos com o objetivo principal de gerar um retorno económico, embora a maior parte dos ativos não sejam detidos com essa finalidade. Os ativos geradores de caixa de uma entidade do setor público podem operar de forma independente dos ativos não geradores de caixa.
8 - Em alguns casos, um ativo pode gerar fluxos de caixa embora seja principalmente detido para prestar um serviço. Por exemplo, uma instalação de tratamento de resíduos opera para assegurar a recolha de resíduos hospitalares gerados por hospitais públicos, mas essa mesma instalação pode tratar também, numa base comercial, uma parte de resíduos hospitalares gerados por hospitais privados. O tratamento dos resíduos hospitalares provenientes dos hospitais privados é acessório em relação às atividades da instalação no seu conjunto, e os ativos que geram fluxos de caixa não podem ser distinguidos dos ativos que não geram.
9 - Noutros casos, um ativo pode gerar fluxos de caixa e ser usado também para efeitos de não geração de caixa. Por exemplo, um edifício público tem 10 andares, nove dos quais estão arrendados a terceiros a preços de mercado, e o outro é usado para os serviços administrativos da entidade. Todos os ocupantes do edifício usufruem de áreas comuns (tais como, elevadores, estacionamentos, etc.).
10 - Em alguns casos, pode não ser claro se o objetivo principal da detenção de um ativo é o de gerar um retorno económico. Nesses casos, é necessário avaliar a importância dos fluxos de caixa para determinar quais os requisitos a aplicar. Uma entidade deve desenvolver critérios para que possa exercer esse juízo de forma consistente de acordo com a definição de ativo gerador de caixa e ativo não gerador de caixa, e com a respetiva orientação dos parágrafos 6 a 9 anteriores. Esta Norma exige que uma entidade divulgue os critérios usados ao fazer este juízo.
11 - Os ativos detidos por empresas públicas são ativos geradores de caixa. As entidades do setor público que não sejam empresas públicas podem deter ativos para gerar um retorno económico. Para efeitos da presente Norma, um ativo detido por uma entidade do setor público que não seja uma empresa pública, é classificado como um ativo gerador de caixa se tal ativo (ou a unidade de que o ativo faz parte) for utilizado com o objetivo de gerar um retorno económico através do fornecimento de bens e ou serviços a terceiros.
3.2 - Imparidade
12 - Esta Norma define imparidade como uma perda de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço de um ativo, para além do reconhecimento sistemático dessa perda através da depreciação ou amortização.
13 - Num ativo não gerador de caixa a imparidade reflete uma diminuição na utilidade desse ativo para a entidade que o controla. Por exemplo, uma entidade pode ter um armazém construído para fins militares que deixou de usar. Adicionalmente, por força da natureza especializada das instalações e da sua localização, não é provável que possam ser locadas ou vendidas e por isso a entidade não é capaz de gerar fluxos de caixa derivados da locação ou alienação do ativo. O ativo é visto como estando em imparidade dado que deixou de estar em condições de proporcionar à entidade potencial de serviço, isto é, tem pouca ou nenhuma utilidade para a entidade para contribuir para a consecução dos seus objetivos.
14 - Num ativo gerador de caixa a imparidade reflete uma diminuição nos benefícios económicos futuros ou no potencial de serviço incorporado nesse ativo para a entidade que o controla. Por exemplo, uma entidade municipal pode ter um parque de estacionamento que atualmente está utilizado em apenas 25 por cento da sua capacidade. Este parque é detido para fins comerciais e o órgão de gestão estimou que gera uma taxa económica de retorno quando a utilização atinge 75 por cento ou mais da capacidade. A redução na utilização não é acompanhada por um aumento significativo nas cobranças do parqueamento. O ativo é visto como estando em imparidade porque a sua quantia escriturada excede a sua quantia recuperável.
3.3 - Justo valor menos custos de vender
15 - A melhor evidência do justo valor menos custos de vender de um ativo é um preço num acordo de venda vinculativo numa transação entre partes independentes, conhecedoras e dispostas a transacionar, ajustado de custos incrementais que devam ser diretamente atribuíveis à alienação do ativo.
16 - Se não houver acordo de venda vinculativo mas o ativo for negociado num mercado ativo, o justo valor menos custos de vender é o preço de mercado do ativo menos os custos de alienação. O preço de mercado apropriado é geralmente o preço corrente de oferta. Quando não estiverem disponíveis preços correntes de oferta, o preço de uma transação similar mais recente pode proporcionar uma base a partir da qual se pode

estimar o justo valor menos custos de vender, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data dessa transação e a data em que a estimativa é feita.
17 - Se não houver qualquer acordo de venda vinculativo nem mercado ativo, o justo valor menos custos de vender do ativo é baseado na melhor informação disponível que reflita a quantia que uma entidade possa obter, à data de relato, a partir da sua alienação numa transação entre partes independentes, conhecedoras e dispostas a isso, após dedução dos custos de alienação. Ao determinar essa quantia, uma entidade deve considerar o resultado de transações recentes de ativos semelhantes dentro do mesmo setor económico. O justo valor menos custos de vender não reflete uma venda obrigatória, a menos que o órgão de gestão seja obrigado a vender imediatamente.
18 - Os custos de alienação, para além dos que tenham sido reconhecidos como passivos, devem ser deduzidos para determinar o justo valor menos custos de vender. Exemplos de tais custos são os custos legais, alguns impostos aplicáveis, custos de remoção do ativo e custos incrementais diretos para colocar um ativo em condições de venda. Porém, os benefícios de cessação de emprego (como definidos na NCP 19 - Benefícios dos Empregados) e os custos associados à redução ou reorganização de um negócio na sequência da alienação de um ativo não são custos incrementais diretos para alienar o ativo.
19 - Por vezes, a alienação de um ativo poderá exigir que o comprador assuma um passivo e apenas está disponível um único justo valor menos custo de vender agregando o ativo e o passivo. O parágrafo 113 explica como se trata estes casos.
4 - Ativos não geradores de caixa
4.1 - Identificação de um ativo em imparidade
20 - Um ativo não gerador de caixa está em imparidade quando a quantia escriturada do ativo excede a sua quantia recuperável de serviço. O parágrafo 23 identifica os principais indícios de provável ocorrência de uma perda por imparidade. Se algum desses indícios estiver presente, deve fazer-se uma estimativa formal da quantia recuperável de serviço. Se não estiver presente qualquer indício de uma potencial perda por imparidade, esta Norma não exige que se faça uma estimativa formal da quantia recuperável de serviço.
21 - Uma entidade deve avaliar em cada data de relato se há algum indício de que um ativo possa estar com imparidade. Se existir algum indício, deve estimar a quantia recuperável de serviço do ativo.
22 - Independentemente de existir algum indício de imparidade, uma entidade deve testar anualmente quanto à imparidade um ativo intangível ainda não disponível para uso comparando a sua quantia escriturada com a respetiva quantia recuperável de serviço. Tal acontece porque a capacidade de um ativo intangível gerar benefícios económicos futuros ou potencial de serviço suficientes para recuperar a quantia escriturada está geralmente sujeita a maior incerteza antes do ativo estar disponível para uso do que depois. Este teste de imparidade pode ser executado em qualquer momento durante o período de relato, desde que seja executado no mesmo momento todos os anos. Porém, se tal ativo intangível foi inicialmente reconhecido durante o período de relato corrente, esse ativo intangível deve ser testado quanto a imparidade antes do final do período de relato corrente.
23 - Ao avaliar se existe algum indício de que um ativo possa estar em imparidade, uma entidade deve considerar pelo menos o seguinte:
4.1.1 - Fontes externas de informação
(a) Cessação, ou cessação eminente, da procura ou da necessidade dos serviços proporcionados pelo ativo;
(b) Ocorreram durante o período, ou ocorrerão no futuro próximo, alterações significativas de longo prazo com um efeito adverso na entidade, no ambiente tecnológico em que a entidade opera, na legislação ou na política governamental;
4.1.2 - Fonte internas de informação
(a) Evidência de obsolescência ou danos físicos no ativo;
(b) Ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorrerão no futuro próximo, alterações significativas de longo prazo com efeitos adversos na entidade, na extensão ou na forma em que um ativo é usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem o ativo tornar-se inútil, existir um plano para descontinuar ou reestruturar as operações a que o ativo pertença, ou um plano para alienar um ativo antes da data previamente esperada, e a reavaliação da vida útil de um ativo;
(c) Uma decisão para suspender a construção do ativo antes de estar concluído ou em condições de ser utilizado; e
(d) Evidência indicando que o desempenho de serviço de um ativo está a ser, ou será, significativamente pior do que esperado.

24 - A procura ou a necessidade de serviços pode variar no tempo, o que afetará a extensão em que os ativos não geradores de caixa são utilizados ao proporcionar esses serviços, mas variações negativas na procura não são necessariamente indícios de imparidade. Quando a procura de serviços cessa, ou está prestes a cessar, os ativos utilizados para proporcionar esses serviços podem estar em imparidade. A procura pode ser considerada como estando prestes a cessar quando é de tal forma baixa que a entidade ou não tentou responder a essa procura, ou respondendo não teria adquirido o ativo que está a ser considerado para teste de imparidade.
25 - A lista de indícios de que um ativo possa estar com imparidade enumerados no parágrafo 23 não é exaustiva podendo existir outros. A existência destes outros indícios pode implicar que a entidade estime a quantia recuperável de serviço do ativo. Por exemplo, qualquer dos seguintes pode ser um indício de imparidade:
(a) Durante o período, o valor de mercado de um ativo diminuiu significativamente mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou do uso normal; ou
(b) Uma significativa diminuição prolongada (mas não necessariamente cessação ou cessação eminente) na procura ou necessidade de serviços proporcionados pelo ativo.
26 - Os acontecimentos ou circunstâncias que possam indiciar uma imparidade de um ativo devem ser significativos e serão muitas vezes objeto de discussão imediata no órgão de gestão ou nos meios de comunicação. Uma alteração num parâmetro tal como procura do serviço, extensão ou forma de o utilizar, ambiente legal ou ambiente político do Governo só indiciarão imparidade se tal alteração for significativa e se for previsível que tenha um efeito adverso a longo prazo. Uma alteração no ambiente tecnológico pode indicar que um ativo está obsoleto e exige teste de imparidade. Uma alteração no uso de um ativo durante o período pode ser também um indício de imparidade. Tal pode ocorrer quando, por exemplo, um edifício utilizado como escola sofre uma alteração de uso e passa a ser utilizado como armazém. Ao avaliar se uma imparidade ocorreu, a entidade necessita de avaliar as alterações no potencial de serviço no longo prazo. Tal sublinha o facto de as alterações deverem ser vistas no contexto da previsão do uso do ativo a longo prazo. Porém, as expetativas do uso do ativo a longo prazo podem alterar-se e as avaliações da entidade em cada data de relato devem refletir essa circunstância.
27 - Para avaliar se a paragem numa construção deve desencadear um teste de imparidade, a entidade deve considerar, por exemplo, se a construção está simplesmente atrasada ou se foi adiada, se há uma intenção de retomar a construção no futuro próximo, ou se a construção não será completada no futuro previsível. Quando a construção estiver atrasada ou tiver sido adiada para uma data futura previsível, o projeto pode ser tratado como um trabalho em curso e não é considerado parado.
28 - A evidência derivada de fontes internas de informação que indique que um ativo possa estar em imparidade, como referido na alínea (f) do parágrafo 23 acima, relaciona-se com a capacidade do ativo em proporcionar bens ou serviços e não com um declínio na procura de bens e serviços proporcionados pelo ativo. Tal inclui a existência de:
(a) Custos para operar ou manter o ativo significativamente mais elevados do que os originalmente orçamentados; e
(b) Níveis de produção ou de serviços proporcionados pelo ativo significativamente mais baixos comparados com os originalmente esperados devido a fraco desempenho operacional.
Um aumento significativo nos custos operacionais de um ativo indica que o mesmo não está tão eficiente ou produtivo como inicialmente previsto nos padrões de produção estabelecidos pelo fabricante, na base dos quais foi preparado o orçamento operacional. De forma análoga, um aumento significativo nos custos de manutenção pode indicar que precisam de ser suportados mais gastos para manter o desempenho do ativo a um nível indicado pelo seu padrão de desempenho mais recentemente avaliado. Noutros casos, a evidência quantitativa direta de uma imparidade pode ser indicada por uma quebra significativa a longo prazo nos níveis de serviços ou de produção esperados do ativo.
29 - Ao identificar se a quantia recuperável de serviço de um ativo precisa de ser estimada deve ser aplicado o conceito de materialidade. Por exemplo, se existirem avaliações anteriores que mostrem que a quantia recuperável de um ativo é significativamente maior do que a sua quantia escriturada, a entidade não precisa de voltar a estimar a quantia recuperável de serviço do ativo se nada ocorreu que eliminasse essa diferença. De forma análoga, podem existir análises anteriores que mostrem que uma quantia recuperável de serviço do ativo não é sensível a um (ou mais) dos indícios listados no parágrafo 23.

30 - Se existir um indício de que um ativo possa estar em imparidade, isso pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização), ou o valor residual do ativo precisam de ser revistos e ajustados de acordo com a Norma aplicável ao ativo, mesmo que não seja reconhecida qualquer perda por imparidade.

4.2 - Mensuração da quantia recuperável de serviço

31 - A presente Norma define quantia recuperável de serviço como a maior quantia entre o justo valor de um ativo menos custos de vender e o seu valor de uso. Os parágrafos 32 a 42 estabelecem as bases para mensurar a quantia recuperável de serviço.

32 - Nem sempre é necessário determinar o justo valor menos custos de vender do ativo e o seu valor de uso. Se uma destas quantias exceder a quantia escriturada, o ativo não está em imparidade e não é necessário estimar a outra quantia.

33 - Pode ser possível determinar o justo valor menos custos de vender, mesmo se um ativo não for negociado num mercado ativo. O parágrafo 17 estabelece possíveis bases alternativas para estimar o justo valor menos custos de vender quando não exista um mercado ativo para um ativo. Porém, algumas vezes não será possível determiná-lo porque não há base para fazer uma estimativa fiável da quantia a obter da venda do ativo numa transação entre partes independentes, conhecedoras e dispostas a isso. Nesse caso, a entidade pode usar o valor de uso do ativo como a sua quantia recuperável de serviço.

34 - Se não houver razões para acreditar que o valor de uso de um ativo excede materialmente o seu justo valor menos custos de vender, este pode ser usado como a sua quantia recuperável de serviço, como é geralmente o caso de um ativo que seja detido para alienação. Tal acontece porque o valor de uso de um ativo detido para alienação consistirá principalmente dos lucros dessa alienação. Porém, para muitos ativos não geradores de caixa das entidades públicas que são detidos numa base de continuidade para proporcionar serviços especializados ou bens públicos à comunidade, o valor de uso do ativo é provavelmente maior do que o seu justo valor menos custos de vender.

35 - Em alguns casos, podem ser utilizadas estimativas, médias e cálculos simplificados que podem proporcionar aproximações razoáveis de cálculos mais detalhados e sofisticados para determinar o justo valor menos custos de vender ou o valor de uso.

4.2.1 - Valor de uso

36 - A presente Norma define o valor de uso de um ativo não gerador de caixa como o valor presente do potencial de serviço remanescente do ativo (ou seja, a sua quantia recuperável). Tal valor presente é determinado utilizando qualquer das abordagens referidas nos parágrafos 37 a 41 seguintes, conforme apropriado.

Abordagem pelo custo de reposição depreciado

37 - Segundo esta abordagem, o valor presente do potencial de serviço remanescente de um ativo é determinado como o custo de substituição depreciado do ativo o qual constitui o custo de substituir o serviço potencial bruto desse ativo. Este custo é depreciado para refletir o ativo na sua condição de uso. Um ativo pode ser substituído quer através da reprodução (réplica) do ativo existente ou através da substituição do seu potencial de serviço bruto. O custo de substituição depreciado é mensurado como o custo de reprodução ou de substituição do ativo, dos dois o mais baixo, menos a depreciação acumulada calculada na base desse custo, para refletir o potencial de serviço já consumido ou extinto.

38 - O custo de substituição e o custo de reprodução de um ativo são determinados numa base otimizada. A razão subjacente é que a entidade não substituiria ou reproduziria esse ativo por um outro ativo similar se o ativo a ser substituído ou reproduzido fosse um ativo de conceção ou capacidade superiores. Os ativos de conceção superior têm características que são desnecessárias para os bens ou serviços que o ativo produz, enquanto os ativos de capacidade superior são os que têm uma capacidade maior do que a necessária para satisfazer a procura de bens ou serviços que o ativo produz. A determinação do custo de substituição ou de reprodução de um ativo numa base otimizada reflete assim o potencial de serviço exigido pelo ativo.

39 - Em alguns casos, é usada capacidade excedentária por razões de segurança entre outras. Tal resulta da necessidade de assegurar que esteja disponível a capacidade de serviço adequada às circunstâncias particulares da entidade. Por exemplo, uma corporação de bombeiros precisa ter equipamento suplementar contra incêndios para prestar serviços em emergências. Esta capacidade excedentária faz parte do potencial exigido de serviço para o ativo.

Abordagem pelo custo de restauro

40 - O custo de restauro é o custo de restaurar o potencial de serviço de um ativo para o seu nível antes da imparidade. Segundo esta abordagem, o valor presente do potencial de serviço remanescente do ativo determina-se subtraindo o custo estimado de restauro do custo de substituição depreciado do potencial de serviço remanescente do ativo antes de imparidade. Este último custo é geralmente determinado como o custo de reprodução ou de substituição depreciado do ativo, dos dois o mais baixo.
Abordagem pelas unidades de serviço
41 - Segundo esta abordagem, o valor presente do potencial de serviço remanescente do ativo é determinado reduzindo o custo corrente do potencial de serviço remanescente do ativo antes da imparidade para estar conforme a quantidade de unidades de serviço esperadas do ativo no seu estado de imparidade. Tal como na abordagem pelo custo de restauro, o custo corrente para substituir o potencial de serviço remanescente do ativo antes da imparidade é geralmente determinado como o custo de reprodução ou de substituição depreciado do ativo antes da imparidade, dos dois o mais baixo.
4.2.2 - Aplicação das abordagens
42 - A escolha da abordagem mais apropriada para mensurar o valor de uso depende da disponibilidade de dados e da natureza da imparidade:
(a) As imparidades identificadas por alterações no ambiente tecnológico, na legislação ou na política governamental são geralmente mensuráveis usando uma abordagem pelo custo de substituição depreciado ou uma abordagem pelas unidades de serviço, quando apropriado;
(b) As imparidades identificadas por uma alteração de longo prazo na dimensão ou forma de uso, incluindo as identificadas por cessação ou quase cessação da procura, são geralmente mensuráveis usando uma abordagem pelo custo de substituição depreciado ou uma abordagem pelas unidades de serviço, quando apropriado; e
(c) As imparidades identificadas por dano físico são geralmente mensuráveis usando uma abordagem pelo custo de restauro ou uma abordagem pelo custo de substituição depreciado, quando apropriado.
4.3 - Reconhecimento e mensuração de uma perda por imparidade
43 - A quantia escriturada de um ativo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável de serviço se, e apenas se, a quantia recuperável de serviço for menor do que a quantia escriturada. Essa redução é uma perda por imparidade.
44 - Uma perda por imparidade deve ser reconhecida imediatamente nos resultados.
45 - Quando a quantia estimada de uma perda por imparidade for maior do que a quantia escriturada do ativo com o qual se relaciona, a quantia escriturada do ativo deve ser reduzida para zero com uma correspondente quantia reconhecida nos resultados. Uma entidade deve reconhecer um passivo se, e apenas se, isso for exigido por uma outra NCP. Por exemplo, uma entidade pode precisar de fazer uma provisão para custos de desmantelamento se for exigido pela NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.
46 - Após o reconhecimento de uma perda por imparidade, o encargo da depreciação (amortização) do ativo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do ativo, menos o seu valor residual (se houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.
4.4 - Reversão de uma perda por imparidade
47 - Uma entidade deve avaliar em cada data de relato se há qualquer indício de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores possa ter diminuído ou deixado de existir. Verificando-se tal indício, a entidade deve apurar a quantia recuperável estimada de serviço desse ativo.
48 - Ao avaliar se há qualquer indício de que uma perda por imparidade de um ativo reconhecida em períodos anteriores possa ter diminuído ou deixado de existir, uma entidade deve considerar, pelo menos, o seguinte:
4.4.1 - Fontes externas de informação
(a) Ressurgimento da procura ou da necessidade dos serviços proporcionados pelo ativo;
(b) Ocorreram durante o período, ou ocorrerão no futuro próximo, alterações significativas de longo prazo com um efeito favorável na entidade, no ambiente tecnológico em que a entidade opera, na legislação ou na política governamental.
4.4.2 - Fontes internas de informação
(a) Ocorreram durante o período, ou ocorrerão no futuro próximo, alterações significativas de longo prazo com efeitos favoráveis na entidade, na extensão ou na forma como um ativo é usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem os custos suportados durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho de um ativo ou reestruturar a operação a que o ativo pertence;
(b) Uma decisão para recomeçar a construção do ativo que anteriormente tenha sido suspensa antes de estar concluído ou em condições de ser utilizado; e

(c) Evidência indicando que o desempenho de serviço de um ativo é, ou será, significativamente melhor do que esperado.
49 - Os indícios de uma diminuição potencial numa perda por imparidade indicados no parágrafo anterior são principalmente o espelho dos indícios de uma potencial perda por imparidade referidos no parágrafo 23.
50 - A lista de indícios de que possa ter havido uma reversão de uma perda por imparidade enumerados no parágrafo 48 não é exaustiva podendo existir outros.
A existência destes outros indícios pode implicar que não se exija que a entidade volte a estimar a quantia recuperável de serviço do ativo. Por exemplo, qualquer dos seguintes pode ser um indício de que a perda por imparidade possa ter revertido:
(a) Um significativo aumento do valor de mercado de um ativo; ou
(b) Um significativo aumento prolongado na procura ou na necessidade dos serviços proporcionados pelo ativo.
51 - Um compromisso para descontinuar ou reestruturar uma unidade operacional ou um serviço no futuro próximo é um indício de uma reversão de uma perda por imparidade de um ativo pertencente a essa unidade operacional ou serviço desde que tal compromisso constitua uma significativa alteração de longo prazo, com um efeito favorável na entidade, na dimensão ou forma de uso desse ativo. As circunstâncias em que tal compromisso seria um indício de reversão de imparidade relacionam-se muitas vezes com situações em que a esperada descontinuidade ou reestruturação da unidade operacional ou serviço criaria oportunidades para aumentar a utilização do ativo. Por exemplo, uma máquina de raios X que tenha estado subutilizada por um serviço hospitalar descentralizado e, como resultado de uma reestruturação, espera-se que seja transferida para o departamento de radiologia principal desse hospital em que terá significativamente melhor utilização. Neste caso, o compromisso para descontinuar ou reestruturar as operações do serviço hospitalar descentralizado pode ser um indício de que uma perda por imparidade reconhecida no ativo em períodos anteriores pode ter de ser revertida.
52 - Se houver um indício de que uma perda por imparidade reconhecida relativamente a um ativo possa ter diminuído ou deixado de existir, tal pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual pode necessitar de ser revisto e ajustado de acordo com a NCP aplicável ao ativo, mesmo que nenhuma perda por imparidade seja revertida.
53 - Uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um ativo deve ser revertida se, e apenas se, houver uma alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável de serviço do ativo desde a última perda por imparidade reconhecida. Se for este o caso, a quantia escriturada do ativo deve, exceto como descrito no parágrafo 55, ser aumentada para a sua quantia recuperável de serviço. Esse aumento é uma reversão de uma perda por imparidade.
54 - Uma reversão de uma perda por imparidade reflete o aumento na quantia recuperável de serviço estimado de um ativo desde a data em que uma entidade reconheceu pela última vez uma perda por imparidade relativa a esse ativo. As alterações nas estimativas que causaram o aumento na quantia recuperável de serviço devem ser identificadas e divulgadas. São exemplos dessas alterações:
(a) Uma alteração na base da quantia recuperável de serviço (isto é, se a quantia recuperável de serviço está baseada no justo valor menos custos de vender ou no valor de uso);
(b) Se a quantia recuperável de serviço foi baseada no valor de uso, uma alteração na estimativa dos componentes do valor de uso; ou
(c) Se a quantia recuperável de serviço foi baseada no justo valor menos custos de vender, uma alteração na estimativa dos componentes do justo valor menos custos de vender.
55 - A quantia escriturada acrescida de um ativo que seja atribuível a uma reversão de uma perda por imparidade, não deve exceder a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de depreciação ou amortização) se não tivesse sido reconhecida perda por imparidade no ativo em períodos anteriores.
56 - Uma reversão de uma perda por imparidade deve ser reconhecida imediatamente nos resultados.
57 - Após o reconhecimento de uma reversão de uma perda por imparidade, o encargo da depreciação (amortização) do ativo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do ativo, menos o seu valor residual (se o houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.
5 - Ativos geradores de caixa
5.1 - Identificação de um ativo em imparidade
58 - Um ativo gerador de caixa está em imparidade quando a quantia escriturada do ativo excede a sua quantia recuperável. Os parágrafos 62 a 64 apresentam alguns indícios de que possa ter ocorrido uma perda

por imparidade. Se qualquer desses indícios se verificar, é exigido que a entidade faça uma estimativa formal da quantia recuperável. Exceto nas circunstâncias descritas no parágrafo 60, esta Norma não exige que a entidade faça uma estimativa formal da quantia recuperável se não estiver presente qualquer indício de perda por imparidade.
59 - Uma entidade deve avaliar em cada data de relato se há qualquer indício de que um ativo possa estar em imparidade. Se existir qualquer indício, deve estimar a quantia recuperável do ativo.
60 - Independentemente de existir algum indício de imparidade, uma entidade deve testar anualmente quanto à imparidade um ativo intangível ainda não disponível para uso comparando a sua quantia escriturada com a respetiva quantia recuperável. Este teste de imparidade pode ser executado em qualquer momento durante o período de relato, desde que seja executado no mesmo momento todos os anos. Ativos intangíveis diferentes podem ser testados quanto a imparidade em momentos diferentes. Porém, se tal ativo intangível for inicialmente reconhecido durante o período de relato corrente, esse ativo intangível deve ser testado quanto a imparidade antes do final do período de relato corrente.
61 - A capacidade de um ativo intangível gerar benefícios económicos futuros ou potencial de serviço suficientes para recuperar a sua quantia escriturada está geralmente sujeita a maior incerteza antes do ativo estar disponível para uso do que depois. Por isso, esta Norma exige que uma entidade faça o teste de imparidade, pelo menos anualmente, da quantia escriturada de um ativo intangível que ainda não esteja disponível para uso.
62 - Ao avaliar se existe qualquer indício de que um ativo possa estar em imparidade, uma entidade deve considerar, no mínimo, o seguinte:
5.1.1 - Fontes externas de informação
(a) Durante o período, o valor de mercado de um ativo diminuiu significativamente mais do que seria esperado como resultado da passagem de tempo ou do seu uso normal;
(b) Ocorreram durante o período, ou ocorrerão no futuro próximo, alterações significativas com um efeito adverso na entidade, relativas ao ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera, ou no mercado a que o ativo está afeto;
(c) As taxas de juro de mercado ou outras taxas de retorno de investimentos aumentaram durante o período, e é provável que esses aumentos afetarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso do ativo e diminuirão materialmente a sua quantia recuperável.
5.1.2 - Fontes internas de informação
(a) Existência de obsolescência ou danos físicos no ativo;
(b) Ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorrerão no futuro próximo, alterações significativas de longo prazo com efeitos adversos na entidade, na extensão ou na forma em que um ativo é usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem um ativo tornar-se inútil, existir um plano para descontinuar ou reestruturar as operações a que o ativo pertença, ou um plano para alienar um ativo antes da data previamente esperada, e a reavaliação da vida útil de um ativo;
(c) Uma decisão para suspender a construção do ativo antes de estar concluído ou em condições de ser utilizado; e
(d) Evidência indicando que o desempenho económico de um ativo está a ser, ou será, pior do que o esperado.
63 - A lista de indícios de que um ativo possa estar com imparidade enumerados no parágrafo anterior não é exaustiva podendo existir outros. A existência destes outros indícios pode implicar que a entidade estime a quantia recuperável de serviço do ativo.
64 - A evidência derivada de fonte interna que indique que um ativo possa estar com imparidade inclui a existência de:
(a) Fluxos de caixa para adquirir o ativo, ou necessidade subsequente de liquidez para o operar ou manter, que sejam significativamente mais elevados do que os originalmente orçamentados;
(b) Fluxos de caixa líquidos ou resultados líquidos reais derivados do ativo que sejam significativamente piores que os orçamentados;
(c) Um decréscimo significativo nos fluxos de caixa líquidos ou nos resultados positivos orçamentados, ou um aumento significativo nos resultados negativos orçamentados, derivados do ativo; ou
(d) Resultados negativos ou exfluxos de caixa líquidos relacionados com o ativo, quando as quantias do período corrente são adicionadas às quantias orçamentadas para o futuro.
65 - Esta Norma exige que um ativo intangível que não esteja ainda disponível para uso seja testado quanto à imparidade pelo menos anualmente. Independentemente da aplicação dos requisitos desta Norma, deve ser

aplicado o conceito de materialidade para identificar se a quantia recuperável de um ativo precisa de ser estimada. Por exemplo, se existirem cálculos anteriores que mostrem que a quantia recuperável de um ativo é significativamente maior do que a sua quantia escriturada, a entidade não necessita de voltar a estimar a quantia recuperável se não ocorrerem acontecimentos que eliminem essa diferença. De forma semelhante, podem existir análises anteriores que mostrem que a quantia recuperável de um ativo não é sensível a um (ou mais) dos indícios elencados no parágrafo 62.

66 - Se existir um indício de que o ativo possa estar em imparidade, isso pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do ativo necessitam de ser revistos e ajustados de acordo com a Norma aplicável ao ativo, mesmo que não seja reconhecida qualquer perda por imparidade.

5.2 - Mensuração da quantia recuperável

67 - A presente Norma define quantia recuperável como a maior quantia entre o justo valor de um ativo menos custos de vender e o seu valor de uso. Os parágrafos 68 a 95 estabelecem as bases para mensurar a quantia recuperável. Estes requisitos usam o termo "um ativo", mas aplicam-se quer a um ativo individual quer a uma unidade geradora de caixa.

68 - Nem sempre é necessário determinar o justo valor do ativo menos custos de vender e o seu valor de uso. Se uma destas quantias exceder a quantia escriturada, o ativo não está em imparidade e não é necessário estimar a outra quantia.

69 - Pode ser possível determinar o justo valor menos custos de vender, mesmo se um ativo não for negociado num mercado ativo. Porém, algumas vezes não será possível determiná-lo porque não há base para fazer uma estimativa fiável da quantia a obter da venda do ativo numa transação entre partes independentes, conhecedoras e dispostas a isso. Nesse caso, a entidade pode usar o valor de uso do ativo como a sua quantia recuperável.

70 - Se não houver razões para acreditar que o valor de uso de um ativo excede materialmente o seu justo valor menos custos de vender, este pode ser usado como a sua quantia recuperável como é geralmente o caso de um ativo detido para alienação. Isto porque o valor de uso de um ativo detido para alienação consistirá principalmente dos lucros da alienação, dado que os fluxos de caixa futuros provenientes do uso continuado do ativo até à sua alienação são presumivelmente negligenciáveis.

71 - A quantia recuperável é determinada para cada ativo individual, exceto se o ativo não gerar influxos de caixa que sejam largamente independentes dos de outros ativos ou grupos de ativos. Se for este o caso, a quantia recuperável deve ser determinada relativamente à unidade geradora de caixa a que o ativo pertence (ver os parágrafos 109 a 114), salvo se:

(a) O justo valor do ativo menos custos de vender for superior à sua quantia escriturada; ou

(b) O ativo fizer parte de uma unidade geradora de caixa mas é capaz de gerar fluxos de caixa individualmente, caso em que o valor de uso do ativo pode ser estimado como próximo do seu justo valor menos custos de vender e este pode então ser determinado.

72 - Em alguns casos, podem ser utilizadas estimativas, médias e cálculos simplificados que podem proporcionar aproximações razoáveis de cálculos mais detalhados e sofisticados para determinar o justo valor menos custos de vender ou o valor de uso.

5.2.1 - Valor de uso

73 - Os elementos seguintes devem ser refletidos no cálculo do valor de uso de um ativo:

(a) Uma estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do ativo;

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

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

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

(e) Outros fatores, tais como falta de liquidez que os participantes do mercado reflitam no preço dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do ativo.

74 - A estimação do valor de uso de um ativo envolve os seguintes passos:

(a) Estimar os influxos e exfluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do uso continuado do ativo e da sua alienação final; e

(b) Aplicar a taxa de desconto apropriada a esses fluxos de caixa futuros.

75 - Os elementos identificados nas alíneas (b), (d) e (e) do precedente parágrafo 73 podem ser refletidos quer como ajustamentos aos fluxos de caixa futuros quer como ajustamentos à taxa de desconto. Qualquer que seja a abordagem que uma entidade adote para refletir expetativas acerca de possíveis variações na quantia e

momento dos fluxos de caixa futuros, o resultado deve ser o de refletir o valor presente esperado dos fluxos de caixa futuros, isto é, a média ponderada de todos os resultados possíveis.

Bases para estimar fluxos de caixa futuros

76 - Para mensurar o valor de uso uma entidade deve:

(a) Basear as projeções de fluxos de caixa em pressupostos razoáveis e justificáveis que representem a melhor estimativa do conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil remanescente do ativo. Deve ser dada maior ponderação a evidências externas;

(b) Basear as projeções de fluxos de caixa nos orçamentos/previsões mais recentes aprovados pelo órgão de gestão, devendo excluir quaisquer influxos ou exfluxos de caixa futuros estimados que se espera que resultem de reestruturações futuras ou de aumentos ou melhorias de desempenho do ativo. As projeções baseadas nestes orçamentos/previsões devem abranger um período máximo de cinco anos, a menos que um período mais longo possa ser justificado; e

(c) Estimar projeções de fluxos de caixa para além do período abrangido pelos orçamentos/previsões mais recentes, extrapolando as projeções baseadas nos orçamentos/previsões usando uma taxa de crescimento estável ou decrescente para os anos subsequentes, a menos que uma taxa crescente possa ser justificada. Esta taxa de crescimento não deve exceder a taxa de crescimento média a longo prazo dos produtos ou setores em que a entidade opera, ou relativa ao mercado em que o ativo é usado, a menos que uma taxa superior possa ser justificada.

77 - O órgão de gestão deve avaliar a razoabilidade dos pressupostos em que se baseiam as projeções de fluxos de caixa correntes examinando as causas das diferenças entre as projeções de fluxos de caixa passados e os fluxos de caixa reais. Deve também assegurar que os pressupostos em que se baseiam as suas projeções de fluxos de caixa correntes são consistentes com dados reais anteriores, desde que os efeitos de acontecimentos subsequentes, ou de circunstâncias que não existiam no momento em que os fluxos de caixa reais foram gerados, tornem isso apropriado.

78 - Geralmente não estão disponíveis orçamentos/previsões detalhados, explícitos e fiáveis de fluxos de caixa futuros para períodos superiores a cinco anos e, por essa razão, as estimativas do órgão de gestão dos fluxos de caixa futuros são baseadas nos mais recentes orçamentos/previsões para um máximo de cinco anos. Porém, o órgão de gestão pode usar projeções de fluxos de caixa baseadas em orçamentos/previsões durante um período mais longo se estiver seguro de que essas projeções são fiáveis e possa demonstrar a sua capacidade, baseada na experiencia passada, em prever fluxos de caixa com rigor para esse período mais longo.

79 - Ao usar informação de orçamentos/previsões, uma entidade considera se a informação reflete pressupostos razoáveis e justificáveis e representa a melhor estimativa do órgão de gestão acerca do conjunto de condições económicas que existirão ao longo da vida útil remanescente do ativo.

Composição de estimativas de fluxos de caixa futuros

80 - As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir:

(a) Projeções de influxos de caixa provenientes do uso continuado do ativo;

(b) Projeções de exfluxos de caixa que sejam necessariamente suportados para gerar os influxos de caixa derivados do uso continuado do ativo (incluindo exfluxos de caixa para preparar o ativo para uso e para fazer a sua manutenção corrente) e possam ser diretamente atribuídos, ou imputados numa base razoável e consistente, ao ativo; e

(c) Fluxos de caixa líquidos a receber (ou a pagar) pela alienação do ativo no final da sua vida útil.

81 - As estimativas dos fluxos de caixa futuros e a taxa de desconto devem refletir pressupostos consistentes acerca de aumentos de preços atribuíveis ao índice geral de preços. Por isso, se a taxa de desconto incluir o efeito do aumento de preços atribuíveis ao índice geral de preços, os fluxos de caixa futuros são estimados em termos nominais; se a taxa de desconto excluir o efeito do aumento de preços atribuíveis ao índice geral de preços, os fluxos de caixa futuros são estimados em termos reais (mas incluem aumentos ou diminuições de preços específicos futuros).

82 - Quando a quantia escriturada de um ativo não incluir todos os exfluxos de caixa que sejam de suportar antes de o ativo estar pronto para uso ou venda, a estimativa de exfluxos de caixa futuros inclui uma estimativa de qualquer exfluxo de caixa adicional que se espera que ocorra antes de o ativo estar pronto para uso ou venda. É o caso, por exemplo, de um edifício em construção ou de um projeto de desenvolvimento que ainda não esteja concluído.

83 - Para evitar duplicação, as estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:

(a) Influxos de caixa provenientes de ativos também eles geradores de influxos de caixa que sejam, em larga medida, independentes dos influxos de caixa provenientes do ativo sob revisão (por exemplo, ativos financeiros tais como contas a receber); e
(b) Exfluxos de caixa que sejam relativos a obrigações que tenham sido reconhecidas como passivos (por exemplo, contas a pagar, pensões ou provisões).
84 - Os fluxos de caixa futuros devem ser estimados para o ativo na sua condição atual. Por isso, o valor de uso não deve refletir:
(a) Os exfluxos de caixa futuros ou poupanças de custos relacionadas (por exemplo, reduções em gastos com o pessoal) ou benefícios que se espera decorram de uma reestruturação futura relativamente à qual a entidade ainda não esteja comprometida; ou
(b) Os exfluxos de caixa futuros que aumentem ou melhorem o desempenho do ativo ou os influxos de caixa relacionados que se espera decorram de tais exfluxos.
85 - Uma reestruturação é um programa que é planeado e controlado pelo órgão de gestão e que altera substancialmente ou o âmbito das atividades da entidade ou a forma como essas atividades são desenvolvidas. A NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes estabelece orientação que clarifica em que circunstâncias uma entidade está comprometida com uma reestruturação.
86 - Quando uma entidade fica comprometida com uma reestruturação, é provável que alguns ativos sejam afetados por ela. Assim que a entidade ficar comprometida com a reestruturação:
(a) As suas estimativas de influxos e exfluxos de caixa futuros para determinar o valor de uso devem refletir as poupanças de custos e outros benefícios provenientes da reestruturação (baseadas nos orçamentos/previsões mais recentes aprovados pelo órgão de gestão); e
(b) As estimativas de exfluxos de caixa futuros relativos à restruturação devem estar incluídas numa provisão para reestruturação de acordo com a NCP 15.
87 - Até que uma entidade tenha exfluxos de caixa que aumentem ou melhorem o desempenho do ativo, as estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir os influxos de caixa futuros estimados que se espera decorram do aumento de benefícios económicos ou potencial de serviço associado ao exfluxo de caixa esperado.
88 - As estimativas de fluxos de caixa futuros incluem os exfluxos de caixa necessários para manter o nível de benefícios económicos ou potencial de serviço que se espera que decorram do ativo na sua condição atual. Quando uma unidade geradora de caixa incorporar ativos com diferentes vidas úteis estimadas, sendo todos essenciais para que a unidade opere de forma continuada, a substituição de ativos com vida mais curta é considerada como fazendo parte da manutenção corrente da unidade, quando se estimam os fluxos de caixa futuros associados à unidade. De forma semelhante, quando um único ativo incorporar componentes com diferentes vidas úteis estimadas, a substituição de componentes deve ser considerada como fazendo parte da manutenção corrente do ativo, ao estimar os fluxos de caixa futuros gerados pelo mesmo.
89 - Os fluxos de caixa futuros estimados devem refletir pressupostos consistentes com a forma como a taxa de desconto é determinada, caso contrário o efeito de alguns pressupostos será considerado duas vezes ou ignorado. Dado que o valor temporal do dinheiro é considerado descontando os fluxos de caixa futuros estimados, estes fluxos de caixa não devem incluir influxos ou exfluxos de caixa provenientes de atividades de financiamento ou recebimentos ou pagamentos de impostos sobre o rendimento (uma vez que a taxa de desconto é determinada antes de impostos).
90 - A estimativa de fluxos de caixa líquidos a receber (ou a pagar) pela alienação de um ativo no fim da sua vida útil deve ser a quantia que uma entidade espera obter da alienação do ativo numa transação entre partes independentes, conhecedoras e dispostas a isso, após a dedução dos custos estimados com a alienação.
91 - Esta estimativa deve ser determinada de forma semelhante à do justo valor de um ativo menos custos de vender, exceto se, ao estimar esses fluxos de caixa líquidos:
(a) A entidade utilizar os preços prevalecentes à data da estimativa para ativos semelhantes que atingiram o fim da sua vida útil e operaram sob condições similares àquelas em que o ativo será usado; e
(b) A entidade ajustar esses preços quanto ao efeito não só de futuros aumentos de preços devido ao índice geral de preços mas também de futuros aumentos ou diminuições de preços específicos.
Fluxos de caixa futuros em moeda estrangeira
92 - Os fluxos de caixa futuros são estimados na moeda em que serão gerados e depois descontados usando uma taxa de desconto apropriada para essa moeda. Uma entidade transpõe o valor presente usando a taxa de câmbio à vista na data do cálculo do valor de uso.

Taxa de desconto
93 - As taxas de desconto devem ser as taxas antes de impostos que reflitam avaliações correntes de mercado:
(a) Do valor temporal do dinheiro, representado pela taxa de juro corrente sem risco; e
(b) Dos riscos específicos para o ativo em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não tenham sido ajustadas.
94 - Uma taxa que reflita as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos para o ativo é o retorno que os investidores exigiriam se fossem eles a escolher um investimento que gerasse fluxos de caixa de quantias, no momento e com o perfil de risco equivalentes aos que a entidade espera obter do ativo. Esta taxa é estimada a partir da taxa implícita nas transações correntes de mercado para ativos semelhantes. Contudo, as taxas de desconto usadas para mensurar o valor de uso de um ativo não devem refletir riscos relativamente aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas. Se assim não for, o efeito de alguns pressupostos será considerado duas vezes.
95 - Quando uma taxa de um ativo específico não estiver diretamente disponível no mercado, uma entidade usa substitutos para estimar a taxa de desconto.
5.3 - Reconhecimento e mensuração de uma perda por imparidade
5.3.1 - Ativo individual
96 - Apenas quando a quantia recuperável de um ativo for inferior à sua quantia escriturada é que esta deve ser reduzida para a quantia recuperável. Essa redução é uma perda por imparidade.
97 - Uma perda por imparidade deve ser reconhecida imediatamente nos resultados.
98 - Quando a quantia estimada de uma perda por imparidade for superior à quantia escriturada do ativo respetivo, uma entidade só deve reconhecer um passivo se, e apenas se, tal for exigido por outra Norma.
99 - Após o reconhecimento de uma perda por imparidade, o encargo com a depreciação (amortização) do ativo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do ativo, menos o seu valor residual (se houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.
5.3.2 - Unidades geradoras de caixa
100 - Os parágrafos 101 a 118 estabelecem os requisitos para identificar a unidade geradora de caixa à qual um ativo pertence e para determinar a quantia escriturada, e reconhecer as perdas por imparidade, de unidades geradoras de caixa.
Identificação da unidade geradora de caixa a que um ativo pertence
101 - Se houver qualquer indício de que um ativo possa estar com imparidade, deve ser estimada a quantia recuperável do ativo individual. Se não for possível estimar a quantia recuperável do ativo individual, uma entidade deve determinar a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence (a unidade geradora do caixa do ativo).
102 - A quantia recuperável de um ativo individual não pode ser determinada se:
(a) O valor de uso do ativo não puder ser estimado como estando próximo do seu justo valor menos custos de vender; e
(b) O ativo não gerar influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos de outros ativos e não puder gerar fluxos de caixa individualmente.
Nestes casos, o valor de uso e, por isso, a quantia recuperável, só podem ser determinados para a unidade geradora de caixa do ativo.
103 - Tal como definido no parágrafo 5, uma unidade geradora de caixa é o mais pequeno grupo de ativos que inclui o ativo, e gera influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros ativos ou grupos de ativos. A identificação de uma unidade geradora de caixa de um ativo envolve julgamento. Se a quantia recuperável não puder ser determinada para um ativo individual, uma entidade identifica o menor agregado de ativos que geram influxos de caixa que sejam em larga medida independentes.
104 - Os influxos de caixa são as entradas de caixa e equivalentes de caixa recebidos de terceiros externos à entidade. Para uma entidade identificar se os influxos de caixa de um ativo (ou grupo de ativos) são em larga medidas independentes dos influxos de caixa de outros, deve considerar vários fatores, entre os quais, a forma como o órgão de gestão monitoriza as operações da entidade (por exemplo, por linhas de produto, negócios, localizações individuais, distritos ou regiões) ou a forma como o órgão de gestão toma decisões acerca da manutenção ou alienação dos ativos e operações da entidade.
105 - Se existir um mercado ativo para o output produzido por um ativo ou grupo de ativos, esse ativo ou grupo de ativos deve ser identificado como uma unidade geradora de caixa, mesmo se algum ou todo o output for usado internamente. Se os influxos de caixa gerados por qualquer ativo ou unidade geradora de caixa

forem afetados por preços internos, uma entidade deve usar a melhor estimativa do órgão de gestão relativa aos futuros preços que possam ser alcançados em transações entre partes independentes ao estimar:
(a) Os influxos de caixa futuros usados para determinar o valor de uso do ativo ou da unidade geradora de caixa; e
(b) Os exfluxos de caixa futuros usados para determinar o valor de uso de quaisquer outros ativos ou unidades geradoras de caixa que sejam afetados por preços internos.
106 - Mesmo se parte ou todo o output produzido por um ativo ou grupo de ativos for usado por outras unidades da entidade (por exemplo, produtos numa fase intermédia de um processo de produção), este ativo ou grupo de ativos constitui uma unidade geradora de caixa separada se a entidade puder vender o output num mercado ativo. Tal acontece porque o ativo ou grupo de ativos poderia gerar influxos de caixa que seriam em larga medida independentes dos influxos de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos. Ao usar informação baseada em orçamentos e previsões financeiras associada a determinada unidade geradora de caixa, ou a qualquer outro ativo ou unidade geradora de caixa afetado por preços internos, uma entidade ajusta esta informação se aqueles preços não refletirem a melhor estimativa do órgão de gestão sobre os preços futuros que possam ser conseguidos em transações entre partes independentes.
107 - As unidades geradoras de caixa devem ser identificadas de forma consistente de período para período quanto aos mesmos ativos ou categorias de ativos, salvo se se justificar uma alteração.
108 - Se uma entidade determinar que um ativo pertence a uma unidade geradora de caixa diferente da do período anterior, ou que as categorias de ativos agregados relativos à unidade geradora de caixa se alteraram, esta Norma exige divulgações acerca da unidade geradora de caixa, se for reconhecida ou revertida uma perda por imparidade para essa unidade geradora de caixa.
Quantia recuperável e quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa
109 - A quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa é a maior quantia entre o justo valor menos custos de vender da unidade geradora de caixa e o seu valor de uso. Para efeitos da determinação da quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa, qualquer referência feita a um ativo nos parágrafos 67 a 95 deve ser lida como uma referência a uma unidade geradora de caixa.
110 - A quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa deve ser determinada numa base consistente com a forma como é determinada a quantia recuperável da unidade geradora de caixa.
111 - A quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa:
(a) Inclui apenas a quantia escriturada dos ativos que possam ser atribuídos diretamente à unidade geradora de caixa, ou a ela imputados numa base razoável e consistente, e que gerarão os influxos de caixa futuros usados na determinação do valor de uso dessa unidade geradora de caixa; e
(b) Não inclui a quantia escriturada de qualquer passivo reconhecido, a menos que a quantia recuperável da unidade geradora de caixa não possa ser determinada sem a consideração deste passivo.
Tal deve-se ao facto de o justo valor menos custos de vender e o valor de uso de uma unidade geradora de caixa serem determinados excluindo fluxos de caixa relativos a ativos que não façam parte da unidade geradora de caixa e excluindo passivos que tenham sido reconhecidos mas não associados a essa unidade geradora de caixa.
112 - Quando os ativos são agrupados para avaliações de recuperabilidade, é importante incluir na unidade geradora de caixa todos os ativos que geram (ou são usados para gerar) o conjunto relevante de influxos de caixa. Se assim não for, a unidade geradora de caixa pode parecer ser totalmente recuperável quando de facto ocorreu uma perda por imparidade.
113 - Pode ser necessário considerar alguns passivos reconhecidos para determinar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa. Tal pode ocorrer se a alienação de uma unidade geradora de caixa exigir que o comprador assuma o passivo. Neste caso, o justo valor menos custos de vender (ou os fluxos de caixa estimados com a alienação final) da unidade geradora de caixa é o preço de venda estimado para os ativos da unidade geradora de caixa deduzido do passivo, menos os custos com a alienação. Para estabelecer uma comparação adequada entre a quantia escriturada da unidade geradora de caixa e a sua quantia recuperável, a quantia escriturada do passivo deve ser deduzida para determinar tanto o valor de uso da unidade geradora de caixa como a sua quantia escriturada.
114 - Por razões práticas, a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa é por vezes determinada depois de considerar os ativos que não fazem parte dessa unidade (por exemplo, contas a receber ou outros ativos financeiros) ou passivos que foram reconhecidos (por exemplo, contas a pagar e provisões). Nestes

casos, a quantia escriturada da unidade geradora de caixa é aumentada pela quantia escriturada desses ativos e diminuída pela quantia escriturada desses passivos.

5.3.3 - Perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa

115 - Uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser reconhecida se, e apenas se, a quantia recuperável da unidade for inferior à sua quantia escriturada. A perda por imparidade deve ser imputada para reduzir a quantia escriturada dos ativos geradores de caixa da unidade numa base pro rata e tendo em conta a quantia escriturada de cada ativo na unidade. Estas reduções na quantia escriturada devem ser tratadas como perdas por imparidade dos ativos individuais e reconhecidas nos resultados.

116 - Ao imputar uma perda por imparidade de acordo com o precedente parágrafo 115, uma entidade não deve reduzir a quantia escriturada de um ativo abaixo da maior das seguintes quantias:

(a) O seu justo valor menos custos de vender (se for determinável);

(b) O seu valor de uso (se for determinável); e

(c) Zero.

A quantia da perda por imparidade que teria sido imputada ao ativo, deve ser imputada aos outros ativos geradores de caixa da unidade numa base pro rata.

117 - Se a quantia recuperável de um ativo individual não puder ser determinada:

(a) É reconhecida uma perda por imparidade do ativo, se a sua quantia escriturada for superior à maior quantia entre o seu justo valor menos custos de vender e os resultados dos procedimentos de imputação descritos nos parágrafos 115 e 116; e

(b) Não é reconhecida qualquer perda por imparidade do ativo, se a respetiva unidade geradora de caixa não estiver em imparidade. Isto aplica-se mesmo se o justo valor menos custos de vender do ativo for inferior à sua quantia escriturada.

118 - Após a aplicação dos requisitos dos parágrafos 115 a 117, qualquer quantia remanescente de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa apenas deve dar origem ao reconhecimento de um passivo se tal for exigido por outra Norma.

5.4 - Reversão de uma perda por imparidade

119 - Uma entidade deve avaliar em cada data de relato se existe qualquer indício de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um ativo possa ter diminuído ou deixado de existir. Se tal indício existir, a entidade deve estimar a quantia recuperável desse ativo.

120 - Para avaliar se existe qualquer indício de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um ativo, possa ter diminuído ou deixado de existir, uma entidade deve considerar no mínimo as seguintes indicações:

5.4.1 - Fontes externas de informação

(a) O valor de mercado do ativo aumentou significativamente durante o período;

(b) Ocorreram durante o período, ou ocorrerão no futuro próximo, alterações significativas com um efeito favorável na entidade, relativas ao ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera, ou no mercado a que o ativo está afeto;

(c) As taxas de juro de mercado ou outras taxas de retorno de investimentos diminuíram durante o período, e é provável que essas diminuições afetarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso do ativo e aumentarão materialmente a sua quantia recuperável;

5.4.2 - Fontes internas de informação

(a) Ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorrerão no futuro próximo, alterações significativas, com efeito favorável na entidade, na extensão em que, ou na forma como, o ativo é usado, ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem os custos suportados durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho do ativo ou reestruturar a atividade à qual o ativo pertence;

(b) Uma decisão de retomar a construção do ativo que anteriormente tenha sido suspensa antes de estar concluído ou em condições de ser utilizado; e

(c) Exista evidência indicando que o desempenho económico do ativo é, ou será, melhor do que o esperado.

121 - Os indícios de uma diminuição potencial numa perda por imparidade indicados no parágrafo anterior são principalmente o espelho dos indícios de uma perda potencial por imparidade referidos no parágrafo 62.

122 - Se houver um indício de que uma perda por imparidade reconhecida relativamente a um ativo possa ter diminuído ou deixado de existir, tal pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual pode necessitar de ser revisto e ajustado de acordo com a NCP aplicável ao ativo, mesmo que nenhuma perda por imparidade seja revertida.

123 - Uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um ativo deve ser revertida se, e apenas se, houver uma alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia

recuperável do ativo desde a última perda por imparidade reconhecida. Se for este o caso, a quantia escriturada do ativo deve ser aumentada para a sua quantia recuperável. Esse aumento é uma reversão de uma perda por imparidade.

124 - Uma reversão de uma perda por imparidade reflete um aumento no potencial de serviço estimado de um ativo, seja por uso ou por venda, desde a data em que uma entidade reconheceu, pela última vez, uma perda por imparidade relativa a esse ativo. Exige-se que uma entidade identifique a alteração nas estimativas que causaram o aumento do potencial de serviço estimado. Exemplos de alterações nas estimativas incluem:

(a) Uma alteração na base da quantia recuperável (isto é, se a quantia recuperável está ou não baseada no justo valor menos custos de vender ou no valor de uso);

(b) Se a quantia recuperável foi baseada no valor de uso, uma alteração na quantia ou momento dos fluxos de caixa futuros estimados ou na taxa de desconto; ou

(c) Se a quantia recuperável foi baseada no justo valor menos custos de vender, uma alteração na estimativa dos componentes do justo valor menos custos de vender.

125 - O valor de uso de um ativo pode tornar-se maior do que a sua quantia escriturada apenas porque o valor presente dos influxos de caixa futuros aumenta à medida que esses influxos se aproximam no tempo. Porém, o potencial de serviço do ativo não aumenta. Por isso, uma perda por imparidade não é revertida apenas por efeito da passagem do tempo, mesmo que a quantia recuperável do ativo se torne superior à sua quantia escriturada.

5.4.3 - Reversão de uma perda por imparidade de um ativo individual

126 - Um aumento da quantia escriturada de um ativo atribuível a uma reversão de uma perda por imparidade não deve exceder a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida no ativo em períodos anteriores.

127 - Qualquer aumento na quantia escriturada de um ativo, superior à quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) caso não tivesse sido reconhecida qualquer perda por imparidade em períodos anteriores, é uma revalorização. Ao reconhecer tal revalorização, uma entidade deve utilizar a Norma aplicável ao ativo.

128 - Uma reversão de uma perda por imparidade de um ativo deve ser reconhecida imediatamente nos resultados.

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

5.4.4 - Reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa

130 - Uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser imputada aos ativos da unidade numa base pro rata em relação às quantias registadas desses ativos. Estes aumentos nas quantias registadas devem ser tratados como reversões de perdas por imparidade de ativos individuais e reconhecidos de acordo com o precedente parágrafo 129. Não deve ser imputada qualquer parte da quantia dessa reversão a uma unidade não geradora de caixa que contribua com potencial de serviço para uma unidade geradora de caixa.

131 - Ao imputar uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa de acordo com o parágrafo anterior, a quantia escriturada de um ativo não deve ser aumentada além da menor quantia entre:

(a) A sua quantia recuperável (se for determinável); e

(b) A quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida no ativo em períodos anteriores.

A quantia da reversão da perda por imparidade que teria sido imputada ao ativo, deve ser imputada aos outros ativos da unidade numa base pro rata.

6 - Reclassificação de ativos

132 - Existem circunstâncias em que as entidades públicas podem decidir que é apropriado reclassificar um ativo não gerador de caixa como um ativo gerador de caixa. Por exemplo, uma instalação de tratamento de efluentes foi construída principalmente para um bairro de habitação social relativamente à qual não há qualquer cobrança. O bairro social foi demolido, e o local será desenvolvido para fins industriais e comerciais. Pretende-se que, no futuro, a instalação seja usada para tratar efluentes industriais a preços de mercado. À luz desta decisão, a entidade decide reclassificar a instalação de tratamento de efluentes como um ativo gerador de caixa.

133 - Inversamente, existem circunstâncias em que as entidades públicas podem decidir ser apropriado reclassificar um ativo gerador de caixa como um ativo não gerador de caixa. Por exemplo, uma instalação de tratamento de efluentes foi construída principalmente para tratar os efluentes de uma unidade industrial a preços de mercado e a capacidade excedentária foi utilizada para tratar efluentes de um bairro de habitação social relativamente à qual não há qualquer cobrança. A unidade industrial foi recentemente encerrada e no futuro aquele espaço será desenvolvido para habitação social. À luz desta decisão, a entidade decide reclassificar a instalação de tratamento de efluentes como uma unidade não geradora de caixa.
134 - A reclassificação de ativos geradores de caixa para ativos não geradores de caixa, ou vice-versa, só deve ocorrer quando for claro que tal reclassificação é apropriada. Uma reclassificação, por si própria, não desencadeia um teste de imparidade ou uma reversão de uma perda por imparidade. Em vez disso, o indício para um teste de imparidade ou uma reversão de uma perda por imparidade provém, no mínimo, dos indícios enumerados aplicáveis ao ativo após redesignação.
NCP 10 - Inventários
1 - Objetivo
1 - O objetivo da presente Norma é prescrever o tratamento contabilístico para os inventários. Um aspeto primordial na contabilização dos inventários é a quantia do custo a reconhecer como ativo e a sua manutenção como tal até que os rendimentos relacionados sejam reconhecidos. Esta Norma proporciona orientação prática para a determinação do custo e o seu subsequente reconhecimento como gasto, incluindo qualquer redução para o valor realizável líquido. Também proporciona orientação nas fórmulas de custeio que sejam usadas para atribuir custos aos inventários.
2 - Âmbito
2 - Esta Norma aplica-se na contabilização de todos os inventários exceto:
(a) Trabalhos em curso de contratos de construção, incluindo contratos de serviços diretamente relacionados;
(b) Instrumentos financeiros;
(c) Ativos biológicos relativos à atividade agrícola e à produção agrícola no ponto de colheita; e
(d) Trabalhos em curso de serviços a prestar sem retribuição direta dos destinatários, ou com uma retribuição simbólica.
3 - Esta Norma não se aplica à mensuração de inventários detidos por:
(a) Produtores de produtos agrícolas e florestais, da produção agrícola após a colheita, de minérios e produtos minerais, até ao ponto em que sejam mensurados pelo valor realizável líquido. Quando tais inventários são mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor são reconhecidas nos resultados do período em que se tenha verificado a alteração;
(b) Corretores de mercadorias que mensurem os seus inventários pelo justo valor menos os custos de vender. Quando tais inventários forem mensurados pelo justo valor menos custos de vender, as alterações no justo valor menos custos de vender devem ser reconhecidas nos resultados do período da alteração.
4 - Os inventários referidos no parágrafo 2(d) estão excluídos do âmbito da presente Norma porque envolvem aspetos específicos do setor público que exigem consideração adicional.
5 - Os inventários referidos no parágrafo 3(a) são mensurados pelo valor realizável líquido em determinadas fases da produção. Tal ocorre, por exemplo, quando as culturas agrícolas tenham sido colhidas ou os minerais tenham sido extraídos e a venda esteja assegurada nos termos de um contrato forward ou de uma garantia governamental, ou quando exista um mercado ativo e haja um risco negligenciável de fracasso de venda. Estes inventários são excluídos da presente Norma apenas quanto aos requisitos de mensuração.
6 - Para as finalidades da presente Norma, corretores são os que compram ou vendem mercadorias para terceiros ou por conta deles. Os inventários referidos no parágrafo 3(b) são essencialmente adquiridos com a finalidade de serem vendidos num futuro próximo e de gerar lucro com base nas variações do preço ou na margem do corretor. Quando estes inventários forem mensurados pelo justo valor menos custos de vender, eles devem ser excluídos desta Norma apenas quanto aos requisitos de mensuração aplicando-se, nestes casos, a NCP 18 - Instrumentos Financeiros.
3 - Definições
7 - Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados indicados:
Custo de reposição corrente é o custo que a entidade suportaria para adquirir o ativo à data de relato.
Inventários são ativos:
(a) Na forma de materiais ou consumíveis a aplicar no processo de produção;
(b) Na forma de materiais ou consumíveis a aplicar ou distribuir na prestação de serviços;
(c) Detidos para venda ou distribuição no decurso normal das operações; ou

(d) No processo de produção para venda ou distribuição.
Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no decurso normal da atividade da entidade, menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para realizar a venda, troca ou distribuição.
3.1 - Valor realizável líquido e justo valor
8 - O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que uma entidade espera realizar com a venda do inventário no decurso normal das operações. O justo valor reflete a quantia pela qual o mesmo inventário poderia ser trocado no mercado entre compradores e vendedores conhecedores, independentes e dispostos a transacionar. O primeiro é um valor específico de uma entidade; o segundo já não é. O valor realizável líquido dos inventários pode não ser equivalente ao justo valor menos custos de vender.
3.2 - Reconhecimento de inventários
9 - Os inventários englobam bens comprados e detidos para revenda incluindo, por exemplo, mercadoria comprada por uma entidade e detida para revenda, ou terrenos e outras propriedades detidas para venda desde que a entidade tenha por objeto a atividade imobiliária. Os inventários englobam igualmente produtos acabados ou trabalhos em curso que estejam a ser produzidos pela entidade. Os inventários também incluem materiais e consumíveis aguardando o seu uso no processo de produção e bens comprados ou produzidos por uma entidade, para distribuir a terceiros gratuitamente ou por um valor simbólico, por exemplo, manuais escolares adquiridos por uma autarquia local para distribuir a famílias carenciadas. Em muitas entidades do setor público, os inventários relacionam-se com a prestação de serviços e não com bens comprados e detidos para revenda ou bens produzidos para revenda. No caso de um prestador de serviços, os inventários incluem os custos do serviço, tal como descrito no parágrafo 26, relativamente aos quais a entidade ainda não reconheceu o respetivo rendimento.
10 - Os inventários nas entidades públicas podem incluir:
(a) Artigos consumíveis;
(b) Materiais de manutenção;
(c) Peças de reserva para equipamentos que não sejam as tratadas em normas sobre ativos fixos tangíveis;
(d) Munições;
(e) Reservas estratégicos (por exemplo, reservas de energia);
(f) Reservas de moeda não colocada em circulação;
(g) Produtos de serviços postais detidos para venda (por exemplo, selos);
(h) Trabalhos em curso, incluindo:
(i) Materiais para cursos de formação/educação; e
(ii) Prestações de serviços em curso.
(i) Terrenos e edifícios detidos para venda desde que a entidade tenha por objeto a atividade imobiliária.
11 - Quando uma entidade pública controla os direitos para criar e emitir vários ativos, incluindo selos postais e moedas, estes bens são reconhecidos como inventários para efeitos desta Norma. Não são relatados pelo valor facial, mas mensurados de acordo com o parágrafo 13, isto é, pelo seu custo de impressão ou de cunhagem.
12 - Quando uma entidade pública mantém reservas estratégicas, tais como reservas de petróleo, para usar em situações de emergência ou outras (por exemplo, desastres naturais ou outras emergências de proteção civil), estes stocks são reconhecidos como inventários para efeitos desta Norma e tratados como nela previsto.
4 - Mensuração de inventários
13 - Os inventários devem ser mensurados pela quantia mais baixa entre o custo e o valor realizável líquido, exceto nos casos previstos nos parágrafos 14 e 15 seguintes.
14 - Quando os inventários forem adquiridos através de uma transação sem contraprestação, devem ser mensurados pelo justo valor à data de aquisição.
15 - Quando os inventários forem detidos para distribuir sem contrapartida ou com uma contrapartida simbólica, ou para consumir no processo de produção de bens para subsequentemente distribuir sem contrapartida ou por uma contrapartida simbólica, devem ser mensurados pela quantia mais baixa entre o custo e o custo de reposição corrente.
4.1 - Custo dos inventários
16 - O custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custos de transformação e outros custos suportados para colocar os inventários no seu local e condição atuais.
4.1.1 - Custos de compra
17 - Os custos de compra de inventários incluem o preço de compra, direitos de importação e impostos não recuperáveis pela entidade, e custos de transporte, manuseamento e outros custos diretamente atribuíveis à

aquisição de produtos acabados, de materiais e de consumíveis. Os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos para determinar o custo de compra.

4.1.2 - Custos de transformação

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

19 - A imputação dos gastos gerais de produção fixos aos custos de transformação é baseada na capacidade normal das instalações de produção. A capacidade normal é a produção que se espera atingir, em média, durante um conjunto de períodos ou de ciclos em circunstâncias normais, tendo em conta a perda de capacidade resultante da manutenção planeada. O nível real de produção pode ser usado se se aproximar da capacidade normal. A quantia de gastos gerais fixos imputada a cada unidade de produção não deve ser aumentada como consequência de baixa produção ou da existência de instalações ociosas. Os gastos gerais não imputados devem ser reconhecidos como um gasto no período em que são suportados. Em períodos de produção anormalmente alta, a quantia de gastos gerais fixos imputada a cada unidade de produção deve ser reduzida a fim de que os inventários não sejam mensurados acima do custo. Os gastos gerais variáveis de produção devem ser imputados a cada unidade de produção com base no uso real das instalações de produção.

20 - Por exemplo, a imputação de gastos, tanto fixos como variáveis, suportados no desenvolvimento de terrenos não urbanizados detidos para venda para fins residenciais ou comerciais, pode incluir os gastos relativos a melhoramentos paisagísticos, drenagem, instalação de canalizações para ligação à rede pública, etc.

21 - Um processo produtivo pode resultar na produção simultânea de mais do que um produto. É o caso, por exemplo, da produção de produtos conjuntos ou quando há um produto principal e um subproduto. Quando os custos de transformação de cada produto não são separadamente identificáveis, devem ser repartidos entre os produtos com base num critério racional e consistente. A imputação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo das vendas de cada produto, seja na fase do processo de produção quando os produtos se tornam separadamente identificáveis, seja na fase de acabamento. A maioria dos subprodutos, pela sua natureza, são imateriais. Nestas circunstâncias, estes subprodutos devem ser geralmente mensurados pelo valor realizável líquido e este valor deve ser deduzido ao custo do produto principal. Como consequência, a quantia reconhecida do produto principal não é materialmente diferente do seu custo.

4.1.3 - Outros custos

22 - Nos custos de inventários apenas são incluídos outros custos na medida em que tenham sido suportados para colocar esses inventários no seu local e condição atuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos inventários gastos gerais não industriais ou os custos de conceção de produtos para clientes específicos.

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

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

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

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

(d) Custos de venda.

24 - A NCP 7 - Custos de Empréstimos Obtidos identifica as circunstâncias excecionais em que os custos de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos inventários.

25 - Uma entidade pode comprar inventários com condições de pagamento diferido. Se o pagamento for diferido para além das condições normais de crédito, a diferença entre o equivalente ao preço a dinheiro e o

pagamento total deve ser reconhecida como um juro durante o período de crédito, a menos que esse juro seja reconhecido na quantia escriturada do bem de acordo com a NCP 7.

4.1.4 - Custo dos inventários de um prestador de serviços

26 - Nos casos em que os prestadores de serviços tenham inventários (com exceção dos referidos no parágrafo 2(d), estes devem ser mensurados pelos custos da respetiva produção. Estes custos consistem principalmente nos custos de mão-de-obra e outros custos com o pessoal diretamente envolvido na prestação do serviço, incluindo pessoal de supervisão e gastos gerais imputáveis. Os custos de mão-de-obra não envolvida na prestação do serviço não devem ser incluídos. A mão-de-obra e outros custos relacionados com as vendas e com pessoal administrativo em geral não são incluídos, mas devem ser reconhecidos como gastos do período em que são suportados. O custo dos inventários de um prestador de serviço não deve incluir as margens de lucro, nem os gastos gerais não imputáveis que muitas vezes são incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

4.1.5 - Custo da produção agrícola colhida de ativos biológicos

27 - De acordo com a NCP 11, os inventários que compreendam a produção agrícola que uma entidade colheu dos seus ativos biológicos são mensurados, no reconhecimento inicial, pelo seu justo valor menos custos de vender no ponto de colheita. Este é o custo dos inventários nessa data para efeitos da aplicação da presente Norma.

4.1.6 - Técnicas para a mensuração do custo

28 - Podem ser usadas técnicas para a mensuração do custo de inventários, tais como o método do custo padrão ou o método de retalho se os valores obtidos se aproximarem do custo. Os custos padrão tomam em consideração os níveis normais de materiais e consumíveis, da mão-de-obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva e devem ser regularmente revistos e, se necessário, ajustados à luz das condições atuais.

29 - Podem ser transferidos inventários para a entidade através de uma transação sem contraprestação. Por exemplo, uma agência internacional de ajuda pode doar produtos médicos a um hospital público na sequência de um desastre natural. Nestas circunstâncias, o custo do inventário é o seu justo valor à data em que é feita a transação.

4.2 - Fórmulas de custeio

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

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

32 - Quando uma entidade aplicar o requisito do precedente parágrafo 31, deve usar a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que tenham natureza e uso semelhantes. Para inventários que tenham natureza ou uso diferentes (por exemplo, certas mercadorias usadas num segmento de produção e o mesmo tipo de mercadorias usadas num outro segmento) poderão justificar-se diferentes fórmulas de custeio. Uma diferença na localização geográfica de inventários (e nas respetivas regras fiscais), por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes fórmulas de custeio.

33 - O custo dos inventários, que não sejam os inventários referidos no parágrafo 30, deve ser apurado usando por regra a fórmula do custo médio ponderado. Excecionalmente, e desde que devidamente fundamentado, poderão ser utilizadas outras fórmulas de custeio dependendo das circunstâncias específicas da entidade. Deve utilizar-se a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que tenham natureza e uso semelhante. Para os inventários que tenham natureza ou uso diferentes, poderão justificar-se diferentes fórmulas de custeio.

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

4.3 - Valor realizável líquido

35 - O custo dos inventários pode não ser recuperável se esses inventários estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos, ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos inventários pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a suportar com a venda, troca ou distribuição tiverem aumentado. A prática de reduzir o custo dos inventários para o valor realizável líquido é consistente com a perspetiva de que os ativos não devem ser registados por quantias superiores aos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço esperados da sua venda, troca, distribuição ou uso.
36 - Os inventários são geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Em algumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar itens similares ou relacionados. Pode ser o caso de itens de inventário que tenham propósitos ou usos finais similares e não possam de forma prática ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produto. Não é apropriado reduzir inventários com base numa classificação de inventário, por exemplo, produtos acabados, ou em todos os inventários de uma unidade operacional ou segmento geográfico. Os prestadores de serviços geralmente acumulam custos relativos a cada serviço para o qual pode ser cobrado um preço de venda individual. Por isso, cada um destes serviços deve ser tratado como um item separado.
37 - As estimativas de valor realizável líquido também consideram a finalidade para que o inventário seja detido. Por exemplo, o valor realizável líquido da quantidade de inventário detida para satisfazer vendas de bens ou prestações de serviços já contratualizadas é baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda respeitarem a quantidades inferiores às quantidades de inventário detidas, o valor realizável líquido do excesso basear-se-á em preços gerais de venda. Caso existam contratos firmes de venda com quantidades superiores às quantidades de inventários detidas ou contratos firmes de compra, a NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes proporciona orientação sobre o tratamento de provisões ou passivos contingentes.
38 - Os materiais e outros consumíveis detidos para uso na produção de inventários não são reduzidos abaixo do seu custo se for previsível que os produtos acabados em que eles serão incorporados vão ser vendidos, trocados ou distribuídos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando uma redução no preço dos materiais constitua uma indicação de que o custo dos produtos acabados excederá o valor realizável líquido, os materiais serão reduzidos para o valor realizável líquido. Nestas circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor mensuração disponível do seu valor realizável líquido.
39 - Em cada período de relato subsequente é feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente resultaram na redução do valor dos inventários abaixo do seu custo deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias económicas, a quantia da redução deve ser revertida (a reversão é limitada à quantia da redução original) de modo a que a nova quantia escriturada seja o valor mais baixo entre o custo e o valor realizável líquido revisto. Isto ocorre, por exemplo, quando um item de inventário que é registado pelo valor realizável líquido porque o seu preço de venda desceu, continua detido num período posterior e o seu preço de venda aumentou.
4.4 - Distribuição de bens gratuitamente ou por um valor simbólico
40 - Uma entidade do setor público pode deter inventários cujos benefícios económicos ou potencial de serviço não estejam diretamente relacionados com a sua capacidade de gerar influxos de caixa líquidos. Este tipo de inventários pode existir quando uma entidade pública decide distribuir certos bens gratuitamente ou por um valor simbólico. Nestes casos, os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do inventário para efeitos de relato financeiro são refletidos pela quantia que a entidade necessitaria pagar para adquirir os benefícios económicos ou potencial de serviço se isso fosse necessário para alcançar os seus objetivos. Quando os benefícios económicos ou potencial de serviço não podem ser adquiridos no mercado, deve ser feita uma estimativa do custo de reposição. Se o objetivo para a que se detém o inventário muda, então este deve ser valorizado usando as disposições do parágrafo 13.
5 - Reconhecimento como um gasto
41 - Quando os inventários são vendidos, trocados ou distribuídos, a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respetivo rendimento é reconhecido. Se não existir rendimento relacionado, o gasto deve ser reconhecido quando os bens forem distribuídos ou o respetivo serviço for prestado. A quantia de qualquer abate de inventários, assim como todas as perdas de inventários,

devem ser reconhecidas como um gasto no período em que ocorra o abate ou a perda. A reversão de qualquer abate de inventários deve ser reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período em que a reversão ocorre.
42 - Para um prestador de serviços, o momento em que os inventários são reconhecidos como gasto coincide geralmente com o momento em que os serviços são prestados, ou no momento da respetiva faturação.
43 - Alguns inventários podem ser imputados a outras contas do ativo, como por exemplo, inventários usados como um componente de ativos fixos tangíveis construídos para a própria entidade. Os inventários imputados desta forma a um outro ativo são reconhecidos como um gasto ao longo da vida útil desse ativo.
NCP 11 - Agricultura
1 - Objetivo
1 - O objetivo desta Norma é prescrever o tratamento contabilístico relativo à atividade agrícola.
2 - Âmbito
2 - Esta Norma aplica-se, quando relacionados com a atividade agrícola, a:
(a) Ativos biológicos; e
(b) Produtos agrícolas no ponto da colheita.
3 - Esta Norma não se aplica a:
(a) Terrenos relacionados com a atividade agrícola;
(b) Ativos intangíveis relacionados com a atividade agrícola; e
(c) Ativos biológicos detidos para o fornecimento ou prestação de serviços.
4 - Os ativos biológicos são usados em muitas atividades realizadas por entidades públicas. Quando os ativos biológicos forem usados para pesquisa, educação, transporte, entretenimento, segurança e ordem pública, ou em quaisquer outras atividades que não sejam atividades agrícolas como definido no parágrafo 7, não devem ser contabilizados de acordo com a presente Norma. Quando esses ativos biológicos satisfizerem a definição de ativo, devem ser consideradas outras NCP na determinação da contabilização mais apropriada (por exemplo, a NCP 10 - Inventários e a NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis).
5 - A presente Norma é aplicável aos produtos agrícolas, que são os produtos colhidos dos ativos biológicos da entidade apenas no ponto da colheita. Após esse ponto, aplica-se a NCP 10 - Inventários ou outra Norma relevante. Assim, a presente Norma não trata da transformação dos produtos agrícolas após colheita, por exemplo, a transformação de uvas em vinho por um vitivinicultor que tenha cultivado as mesmas uvas. Embora essa transformação possa ser uma extensão lógica e natural da atividade agrícola, e os acontecimentos possam ter alguma semelhança com a transformação biológica, tal transformação não está incluída na definição de atividade agrícola de acordo com a presente Norma.
6 - A tabela seguinte apresenta exemplos de ativos biológicos, produtos agrícolas e produtos transformados após colheita:

(ver documento original)

3 - Definições
7 - Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados indicados:
Atividade agrícola é a gestão, por uma entidade, da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para:
(a) Venda;
(b) Distribuição gratuita ou com retribuição simbólica;
(c) Conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais para venda ou para distribuição gratuita ou com retribuição simbólica.
Um ativo biológico é um animal ou planta vivos.
Colheita é a separação do produto de um ativo biológico ou a cessação do ciclo de vida de um ativo biológico.
Custos estimados no ponto de venda são os custos incrementais diretamente atribuíveis à alienação de um ativo, excluindo gastos financeiros e impostos sobre o rendimento. A alienação pode ocorrer através de venda ou através de distribuição gratuita ou com retribuição simbólica.
Um grupo de ativos biológicos é um conjunto de animais ou plantas vivos com características semelhantes.
Produto agrícola é o produto colhido dos ativos biológicos da entidade.
Transformação biológica compreende os processos de crescimento, degeneração, produção e procriação, que causam alterações qualitativas ou quantitativas num ativo biológico.
8 - A atividade agrícola abrange um conjunto diversificado de atividades como, por exemplo, criação de gado, silvicultura, colheitas anuais ou sazonais, cultivo de cereais, pomares e plantações, floricultura e aquacultura (incluindo viveiros). Nesta diversidade existem algumas características comuns:
(a) Capacidade de transformação - os animais e plantas vivos são capazes de se transformar biologicamente;

(b) Gestão da transformação - a gestão facilita a transformação biológica melhorando, ou pelo menos mantendo, as condições necessárias para que o processo se concretize (por exemplo, proporcionando níveis nutricionais, humidade, temperatura, fertilidade e luz). Esta gestão permite distinguir a atividade agrícola de outras atividades. Por exemplo, a colheita em espaços não geridos (tal como pesca oceânica e desflorestação) não é atividade agrícola;
(c) Mensuração da transformação - a transformação qualitativa (por exemplo, carga genética, densidade, amadurecimento, gordura, conteúdo proteico e resistência da fibra) ou quantitativa (por exemplo, progenitura, peso, volume, comprimento ou diâmetro da fibra e número de rebentos), causada pela transformação biológica ou pela colheita, é mensurada e monitorizada como uma função de gestão rotineira.
9 - A transformação biológica tem como desfechos:
(a) A transformação do ativo através de:
(i) Crescimento (um aumento na quantidade ou melhoria na qualidade de um animal ou planta);
(ii) Degeneração (uma diminuição na quantidade ou diminuição na qualidade de um animal ou planta); ou
(iii) Procriação (criação de outros animais ou plantas vivos).
(b) Ou a produção de produtos agrícolas, tais como resina, folhas de chá, lã e leite.
4 - Reconhecimento
10 - Uma entidade deve reconhecer um ativo biológico ou um produto agrícola se e apenas se, cumulativamente:
(a) A entidade controlar o ativo em resultado de acontecimentos passados;
(b) For provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associado a esse ativo; e
(c) O justo valor ou o custo desse ativo puderem ser mensurados com fiabilidade.
11 - O justo valor de um ativo baseia-se na sua localização e condição atuais. Em consequência disso, por exemplo, o justo valor do gado numa quinta é o preço do gado no mercado relevante, deduzido dos custos de transporte e de outros custos para o colocar no mercado ou no local em que será distribuído gratuitamente ou com retribuição simbólica.
12 - Na atividade agrícola o controlo pode estar evidenciado através, por exemplo, da propriedade legal do gado e de uma marca sinalizada no gado aquando da aquisição, nascimento ou desmame. Os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço são geralmente avaliados através da mensuração dos atributos físicos relevantes.
5 - Mensuração
13 - Um ativo biológico deve ser mensurado no reconhecimento inicial, e em cada data de relato, pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda, exceto no caso descrito no parágrafo 26, em que o justo valor não pode ser mensurado com fiabilidade.
14 - Quando uma entidade adquirir um ativo biológico através de uma transação sem contraprestação, o ativo biológico deve ser mensurado no reconhecimento inicial, e em cada data de relato, de acordo com o precedente parágrafo 13.
15 - O produto agrícola colhido do ativo biológico de uma entidade deve ser mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda no momento da colheita. Esta mensuração é o seu custo na data da colheita para efeitos da aplicação da NCP 10 - Inventários, ou outra Norma relevante.
16 - A determinação do justo valor de um ativo biológico ou produto agrícola pode ser facilitada agrupando ativos biológicos ou produtos agrícolas de acordo com atributos comuns significativos, por exemplo, por idade ou qualidade. Uma entidade deve selecionar os atributos que melhor correspondam aos usados no mercado para estabelecimento de preços.
17 - As entidades muitas vezes celebram contratos para vender os seus ativos biológicos ou produtos agrícolas numa data futura. Os preços dos contratos não são necessariamente relevantes na determinação do justo valor, porque este reflete o mercado à vista em que um comprador e um vendedor, dispostos a isso, fazem uma transação. Em consequência, o justo valor de um ativo biológico ou produto agrícola não sofre alteração devido à existência de um contrato. Em alguns casos, um contrato para a venda de um ativo biológico ou produto agrícola numa transação com contraprestação pode ser um contrato oneroso, como definido na NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.
18 - Se existir um mercado ativo para um produto agrícola ou para um ativo biológico na sua presente localização e condição, o preço cotado nesse mercado é a base apropriada para determinar o justo valor desse ativo. Se uma entidade tiver acesso a diferentes mercados ativos, deve usar o mais relevante. Por exemplo, se uma entidade tiver acesso a dois mercados ativos, usará o preço praticado no mercado em que

espera participar. As cotações oficiais de mercado disponibilizadas pelo Sistema de Informação de Mercados Agrícolas, são exemplo deste conceito.
19 - Se não existir um mercado ativo, a entidade usa uma ou mais de entre as opções que se seguem para a determinação do justo valor:
(a) O preço da transação de mercado mais recente, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data dessa transação e a data de relato;
(b) Preços de mercado para ativos similares, ajustados para refletir as correspondentes diferenças; e
(c) Referências setoriais, como por exemplo o valor de um pomar expresso em contentores, lotes ou área, e o valor de gado expresso em quilos de carne.
20 - Em alguns casos, as fontes de informação enumeradas no parágrafo anterior podem sugerir conclusões diferentes quanto ao justo valor de um ativo biológico ou de um produto agrícola. A entidade deve ponderar as razões dessas diferenças para chegar à estimativa mais fiável do justo valor dentro de um intervalo relativamente estreito de estimativas razoáveis.
21 - O custo pode, em algumas circunstâncias, aproximar-se do justo valor, particularmente quando:
(a) Não houve grande transformação biológica desde a ocorrência do custo inicial (por exemplo, pés de árvores de fruto plantados imediatamente antes da data de relato); ou
(b) Não se espera que o impacto da transformação biológica no preço seja material (por exemplo, para o crescimento inicial de uma plantação de pinheiro num ciclo de 30 anos).
22 - Para os ativos biológicos fixados à terra (por exemplo, árvores numa plantação florestal) pode não existir mercado autónomo, só sendo possível encontrar um mercado ativo quando se considera uma combinação de ativos, isto é, o ativo biológico, o terreno e melhorias neste, considerados em conjunto. Nesses casos, a entidade pode usar informação respeitante a essa combinação de ativos para determinar o justo valor do ativo biológico. Por exemplo, o justo valor do ativo biológico pode ser obtido por diferença entre o justo valor dos ativos combinados e o justo valor do terreno e respetivas melhorias.
5.1 - Ganhos e Perdas
23 - Um ganho ou perda decorrente do reconhecimento inicial de um ativo biológico mensurado ao justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, e de uma alteração nesse justo valor, deve ser incluído nos resultados do período em que ocorre.
24 - Pode surgir uma perda no reconhecimento inicial de um ativo biológico, porque os custos estimados no ponto de venda são deduzidos na determinação do justo valor menos os custos estimados no ponto de venda. Pode surgir um ganho no reconhecimento inicial de um ativo biológico quando, por exemplo, nasce um bezerro.
25 - Um ganho ou perda decorrente do reconhecimento inicial de um produto agrícola ao justo valor menos os custos estimados no ponto de venda deve ser incluído nos resultados do período em que ocorre. Pode surgir um ganho ou perda no reconhecimento inicial de um produto agrícola em consequência de uma colheita.
5.2 - Impossibilidade de mensurar o justo valor com fiabilidade
26 - Presume-se que o justo valor de um ativo biológico pode ser mensurado com fiabilidade. Porém, essa presunção só pode ser refutada no reconhecimento inicial de um ativo biológico relativamente ao qual não estejam disponíveis preços ou valores determinados pelo mercado e as alternativas para determinar o justo valor manifestamente não forem fiáveis. Neste caso, esse ativo biológico deve ser mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas. Logo que o justo valor desse ativo biológico se torne mensurável com fiabilidade, uma entidade deve mensurá-lo pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda. Logo que um ativo biológico não corrente satisfizer os critérios para ser classificado como detido para venda (ou for incluído num grupo para alienação classificado como disponível para venda) presume-se que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade.
27 - O pressuposto do parágrafo anterior só pode ser refutado no reconhecimento inicial. Uma entidade que tenha anteriormente mensurado um ativo biológico pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda continua a mensurar esse ativo biológico pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda até à sua alienação.
28 - Em todos os casos, uma entidade deve mensurar os produtos agrícolas no ponto da colheita pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda. A presente Norma reflete o ponto de vista de que o justo valor dos produtos agrícolas no ponto da colheita pode ser sempre mensurado com fiabilidade.
29 - Ao determinar o custo, depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas, uma entidade deve considerar a NCP 10 - Inventários, a NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis e a NCP 9 - Imparidade de Ativos.

1 - Objetivo
1 - O objetivo desta Norma é prescrever o tratamento contabilístico dos custos, gastos e rendimentos associados a contratos de construção. A presente Norma:
(a) Identifica os acordos que devem ser classificados como contratos de construção;
(b) Dá orientação sobre os tipos de contratos de construção que possam surgir no setor público; e
(c) Especifica a base para reconhecimento e divulgação dos gastos do contrato e, se relevante, dos rendimentos do mesmo.
2 - Devido à natureza da atividade subjacente aos contratos de construção, a data em que a atividade do contrato é iniciada e a data em que é concluída reportam-se geralmente a períodos contabilísticos diferentes.
3 - Regra geral, os contratos de construção celebrados por entidades do setor público não especificam a quantia do rendimento do contrato. Em vez disso, o financiamento para suportar a construção será obtido através de uma dotação orçamental, outra receita semelhante, subsídios ou empréstimos. Nestes casos, o que está em causa na contabilização de contratos de construção é a imputação de custos de construção ao período de relato em que o trabalho de construção é executado e o reconhecimento dos respetivos gastos.
4 - Em certos casos os contratos de construção celebrados por entidades do setor público podem ser estabelecidos numa base comercial, ou numa base não comercial com recuperação total ou parcial do custo. Nestes casos, o que está em causa na contabilização de contratos de construção é a imputação tanto do rendimento como dos custos do contrato aos períodos de relato em que o trabalho de construção é executado.
2 - Âmbito
5 - Esta norma deve ser aplicada na contabilização dos contratos de construção nas demonstrações financeiras das entidades construtoras. Os termos "contrato de construção" e "contrato" são usados indistintamente ao longo da presente Norma.
3 - Definições
6 - Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados indicados:
Construtor é uma entidade que executa o trabalho de construção no seguimento de um contrato de construção.
Contrato cost plus ou baseado no custo é um contrato de construção em que o construtor é reembolsado dos custos permitidos ou definidos e, no caso de um contrato de base comercial, acrescido duma percentagem adicional destes custos ou duma remuneração fixa adicional, se existir.
Contrato de construção é um contrato, ou um acordo vinculativo similar, especificamente negociado para a construção de um ativo ou um grupo de ativos que estão intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua conceção, tecnologia e função ou do seu objetivo ou uso finais.
Contrato de preço fixado é um contrato de construção em que o construtor aceita um preço fixado, ou uma taxa fixa por unidade produzida, que em alguns casos está sujeito a cláusulas de escalonamento de custos.
3.1 - Contratos de construção
7 - Um contrato de construção pode ser negociado para a construção de um único ativo como por exemplo uma ponte, um edifício, uma barragem, um oleoduto, uma estrada, um navio ou um túnel. Um contrato de construção pode também tratar da construção de um conjunto de ativos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua conceção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final. São exemplos deste tipo de contratos os relativos à construção de sistemas de abastecimento de água e outras infraestruturas complexas (portuárias, ferroviárias, aeroportuárias).
8 - Para efeitos da presente Norma, os contratos de construção incluem:
(a) Contratos de prestação de serviços que estejam diretamente relacionados com a construção do ativo, por exemplo, os relativos aos serviços de gestão de projetos, de arquitetura, de assistência técnica e fiscalização; e
(b) Contratos para a destruição ou restauro de ativos, e a recuperação do ambiente após a demolição de ativos.
9 - Para efeitos desta Norma, os contratos de construção também incluem todos os acordos vinculativos, mas que não assumam a forma de um contrato escrito. Assim, se um acordo conferir às partes direitos e obrigações similares às que resultariam de um contrato escrito, o mesmo é considerado um contrato de construção para efeitos desta Norma. Estes acordos vinculativos podem, por exemplo, resultar duma diretiva ministerial, duma decisão dum gabinete ministerial, duma decisão legislativa, ou dum memorando de entendimento.
10 - Os contratos de construção são formulados de várias formas que, para as finalidades desta Norma, são classificados como contratos de preço fixado e contratos cost plus ou baseados no custo. Alguns contratos de

construção comerciais podem conter características tanto de um contrato de preço fixado como de um contrato cost plus ou baseado no custo com um preço máximo acordado. Nestas circunstâncias, um construtor precisa de considerar todas as condições indicadas nos parágrafos 29 e 30 a fim de determinar quando deve reconhecer o rendimento e os gastos do contrato.

3.2 - Construtor

11 - Um construtor é uma entidade que celebra um contrato para edificar estruturas, construir instalações, produzir bens, ou prestar serviços segundo as especificações de uma outra entidade. O termo "construtor " inclui um construtor geral ou principal, um subempreiteiro de um construtor geral ou um gestor de uma construção.

4 - Combinação e segmentação de contratos de construção

12 - Em regra, os requisitos desta Norma são aplicados separadamente a cada contrato de construção. Porém, em algumas circunstâncias, é necessário aplicá-la a componentes separadamente identificáveis de um único contrato, ou a um grupo de contratos em conjunto, a fim de refletir a sua substância.

13 - Quando um contrato envolver vários ativos, a construção de cada ativo deve ser tratada como um contrato de construção separado quando:

(a) Forem apresentadas propostas separadas para cada ativo;

(b) Cada ativo for sujeito a negociação separada e o construtor e o cliente estiverem em condições de aceitar ou rejeitar a parte do contrato relativa a esse ativo; e

(c) Os custos e rendimentos de cada ativo puderem ser identificados.

14 - Um grupo de contratos, quer com um único cliente quer com vários, deve ser tratado como um único contrato de construção quando:

(a) O grupo de contratos for negociado como um único pacote;

(b) Os contratos estiverem tão intimamente inter-relacionados que sejam, com efeito, parte de um projeto único com uma margem de lucro global, se existir; e

(c) Os contratos forem executados simultaneamente ou numa sequência contínua.

15 - Um contrato pode prever a construção de um ativo adicional por opção do cliente ou pode ser revisto para incluir a construção de um ativo adicional. A construção do ativo adicional deve ser tratada como um contrato de construção separado quando:

(a) Esse ativo diferir significativamente na conceção, tecnologia ou função do ativo ou ativos cobertos pelo contrato original; ou

(b) O preço desse ativo for negociado sem atender ao preço original do contrato.

5 - Rendimento do contrato

16 - O rendimento do contrato deve compreender:

(a) A quantia inicial de rendimento acordada no contrato; e

(b) As variações no trabalho contratado (por exemplo, trabalhos a mais ou a menos), as revisões de preços, as reclamações e o pagamento de incentivos, na medida em que:

(i) Seja provável que resultarão em rendimento; e

(ii) Estejam em condições de serem mensurados com fiabilidade.

17 - O rendimento do contrato deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber. A mensuração inicial e subsequente do rendimento do contrato é afetada por uma variedade de incertezas que dependem do desfecho de acontecimentos futuros. As estimativas necessitam muitas vezes de ser revistas à medida que os acontecimentos ocorrem e as incertezas se resolvem.

18 - Além disso, a quantia de rendimento do contrato pode aumentar ou diminuir de um período para o seguinte. Por exemplo:

(a) Um construtor e um cliente podem acordar variações ou reclamações que aumentem ou diminuam o rendimento do contrato num período subsequente àquele em que o contrato foi inicialmente acordado;

(b) A quantia de rendimento acordada num contrato de preço fixado, contrato cost plus ou contrato baseado no custo pode aumentar por causa de cláusulas de escalonamento de custos e outras;

(c) A quantia de rendimento do contrato pode diminuir em consequência de penalidades resultantes de atrasos causados pelo construtor na conclusão do contrato; ou

(d) Quando um contrato de preço fixado envolve um preço fixo por unidade produzida, o rendimento do contrato aumenta ou diminui à medida que o número de unidades aumenta ou diminui.

19 - Uma variação é uma instrução do cliente para uma alteração no âmbito do trabalho a executar de acordo com o contrato. Uma variação pode conduzir a um aumento ou a uma diminuição no rendimento do contrato. São exemplos de variações as alterações nas especificações ou na conceção do ativo e alterações na duração do contrato. Uma variação deve ser incluída no rendimento do contrato quando:

(a) For provável que o cliente aprovará a variação e a quantia de rendimento proveniente da variação; e
(b) A quantia do rendimento puder ser mensurada com fiabilidade.
20 - Uma reclamação é uma quantia que o construtor procura cobrar do cliente ou de um terceiro como reembolso de custos não incluídos no preço do contrato. Uma reclamação pode surgir designadamente de atrasos causados pelo cliente, erros nas especificações ou na conceção, e disputas de variações nos trabalhos contratados. A mensuração das quantias de rendimento provenientes de reclamações está sujeita a muita incerteza e depende, muitas vezes, do desfecho de negociações. Por isso, as reclamações só devem ser incluídas no rendimento do contrato quando:
(a) As negociações atingiram uma fase de tal forma avançada que seja provável que o cliente aceitará a reclamação; e
(b) A quantia que é provável vir a ser aceite pelo cliente possa ser mensurada com fiabilidade.
21 - Os pagamentos de incentivos são quantias adicionais pagas ao construtor quando os níveis de desempenho especificados forem atingidos ou excedidos. Por exemplo, um contrato pode permitir que seja pago um incentivo ao construtor por ter concluído antecipadamente o contrato. Os pagamentos de incentivos devem ser incluídos no rendimento do contrato quando:
(a) O contrato está suficientemente avançado que é provável que os padrões de desempenho especificados serão atingidos ou excedidos; e
(b) A quantia dos pagamentos de incentivos possa ser mensurada com fiabilidade.
6 - Custos do contrato
22 - Os custos do contrato devem compreender:
(a) Custos que se relacionem diretamente com o contrato específico;
(b) Custos que sejam atribuíveis à atividade do contrato em geral e possam ser imputados ao contrato numa base sistemática e racional; e
(c) Outros custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato.
23 - Os custos que se relacionam diretamente com o contrato específico incluem:
(a) Custos de mão-de-obra no local, incluindo supervisão;
(b) Custos de materiais usados na construção;
(c) Depreciação de instalações e equipamentos utilizados na construção;
(d) Custos de transportar instalações, equipamentos e materiais para, e do, local do contrato;
(e) Custos de aluguer de instalações e equipamentos;
(f) Custos de conceção e de assistência técnica que estejam diretamente relacionados com o contrato;
(g) Custos estimados para retificar e garantir os trabalhos, incluindo custos esperados de garantias prestadas; e
(h) Indemnizações por reclamação de terceiros.
Estes custos podem ser reduzidos de qualquer rendimento que não esteja previsto no rendimento do contrato, por exemplo, rendimento proveniente da venda de materiais excedentes no final do contrato.
24 - Os custos que podem ser atribuíveis à atividade do contrato em geral e que podem ser imputados a contratos específicos incluem:
(a) Seguros;
(b) Custos de conceção que não estejam diretamente relacionados com um contrato específico; e
(c) Gastos gerais de construção.
Estes custos são imputados usando métodos que sejam sistemáticos e racionais e sejam aplicados consistentemente a todos os custos que tenham características semelhantes. Tal imputação deve ser baseada no nível normal da atividade de construção. Os gastos gerais de construção incluem custos tais como o processamento de salários do pessoal da construção. Os custos que podem ser atribuíveis à atividade do contrato em geral e podem ser imputados a contratos específicos incluem também custos de empréstimos obtidos quando o construtor adotar o tratamento contabilístico da capitalização previsto na NCP 7 - Custos de Empréstimos Obtidos.
25 - Os custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato podem incluir alguns custos de administração geral e custos de desenvolvimento relativamente aos quais o reembolso esteja especificado nos termos do contrato.
26 - Os custos que não possam ser atribuídos à atividade do contrato ou que não possam ser imputados a um contrato são excluídos dos custos de um contrato de construção. Tais custos incluem:
(a) Custos de administração geral relativamente aos quais não esteja especificado no contrato qualquer reembolso;
(b) Custos com as vendas;

(c) Custos de pesquisa e desenvolvimento relativamente aos quais não esteja especificado no contrato qualquer reembolso; e
(d) Depreciação de instalações e equipamentos inativos que não sejam usados num contrato em particular.
27 - Os custos do contrato devem incluir os custos atribuíveis a esse contrato no período que vai desde a data em que o mesmo é assegurado até à sua conclusão final. Porém, os custos que se relacionem diretamente com um contrato e que sejam suportados para o assegurar devem também ser incluídos como parte dos custos do contrato se puderem ser separadamente identificados e mensurados com fiabilidade, e for provável que o contrato virá a ser outorgado. Quando os custos suportados para assegurar um contrato forem reconhecidos como um gasto no período em que são suportados, não devem ser incluídos nos custos do contrato quando o contrato for obtido num período subsequente.
7 - Reconhecimento do rendimento e dos gastos do contrato
28 - Quando o desfecho de um contrato de construção puder ser estimado com fiabilidade, o rendimento e os gastos associados a esse contrato de construção devem ser reconhecidos como rendimentos e gastos, respetivamente, com referência à fase de acabamento da atividade do contrato à data de relato. Uma perda esperada no contrato de construção a que se aplique o parágrafo 42 deve ser reconhecida imediatamente como um gasto de acordo com esse parágrafo.
29 - No caso de um contrato de preço fixado, o desfecho de um contrato de construção pode ser estimado com fiabilidade quando forem cumulativamente satisfeitas as seguintes condições:
(a) O rendimento total do contrato, se existir, pode ser mensurado com fiabilidade;
(b) É provável que os benefícios económicos ou potencial de serviço associados ao contrato fluirão para a entidade;
(c) Tanto os custos do contrato para o concluir como a fase de acabamento do contrato à data de relato podem ser mensurados com fiabilidade;
(d) Os custos atribuíveis ao contrato podem ser claramente identificados e fiavelmente mensurados para que os custos reais suportados possam ser comparados com estimativas anteriores.
30 - No caso de um contrato cost plus ou baseado no custo, o desfecho de um contrato de construção pode ser estimado com fiabilidade quando forem cumulativamente satisfeitas as seguintes condições:
(a) É provável que os benefícios económicos ou o potencial de serviço associados ao contrato fluirão para a entidade; e
(b) Os custos atribuíveis ao contrato, especificamente reembolsáveis ou não, podem ser claramente identificados e fiavelmente mensurados.
31 - O reconhecimento do rendimento e dos gastos com referência à fase de conclusão de um contrato é muitas vezes referido como o método da percentagem de acabamento. Segundo este método, o rendimento do contrato é balanceado com os gastos do contrato suportados para o concluir, resultando no relato do rendimento, dos gastos, e do resultado líquido que pode ser atribuído à proporção de trabalho concluído. Este método proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e o grau de cumprimento do contrato durante um período.
32 - Segundo o método da percentagem de acabamento, o rendimento do contrato deve ser reconhecido como rendimento na demonstração dos resultados nos períodos de relato em que o trabalho é executado. Os custos do contrato são geralmente reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados nos períodos de relato em que o trabalho a que eles se referem é executado. Porém, quando se pretende no início do contrato que os respetivos custos sejam totalmente recuperados, qualquer excesso esperado dos custos totais do contrato sobre o rendimento total do contrato deve ser reconhecido imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 42.
33 - Um construtor pode ter suportado custos que se relacionam com a atividade futura do contrato. Tais custos do contrato devem ser reconhecidos como um ativo desde que seja provável que venham a ser recuperados. Estes custos representam uma quantia devida pelo cliente e são muitas vezes classificados como trabalhos em curso.
34 - O desfecho de um contrato de construção só pode ser estimado com fiabilidade quando for provável que os benefícios económicos ou o potencial de serviço associados ao contrato fluirão para a entidade. Porém, quando surgir uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rendimento do contrato, e já reconhecida na demonstração dos resultados, a quantia não recuperável ou a quantia a respeito da qual a recuperação deixou de ser provável, deve ser reconhecida como um gasto e não como um ajustamento da quantia do rendimento do contrato.

35 - Uma entidade está geralmente em condições de fazer estimativas fiáveis após ter aceitado um contrato que estabeleça:
(a) Os direitos executáveis de cada parte no que respeita ao ativo a construir;
(b) A retribuição a ser trocada, se existir; e
(c) A forma e os termos de liquidação.
Por regra é necessário também que a entidade tenha um sistema eficaz de orçamentação e de relato financeiro. A entidade revê e, quando necessário, altera as estimativas do rendimento e dos custos do contrato à medida que o contrato progride. A necessidade de tais revisões não indica necessariamente que o desfecho do contrato não possa ser estimado com fiabilidade.
36 - A fase de acabamento de um contrato pode ser determinada de várias formas. A entidade deve usar o método que mensure com fiabilidade o trabalho executado. Dependendo da natureza do contrato, os métodos podem incluir:
(a) A proporção dos custos do contrato suportados no trabalho executado até à data face aos custos totais estimados do contrato;
(b) Medições do trabalho executado; ou
(c) Conclusão de uma proporção física do trabalho do contrato.
Os pagamentos por conta e os adiantamentos recebidos de clientes não refletem muitas vezes o trabalho executado.
37 - Quando a fase de acabamento for determinada por referência aos custos do contrato suportados até à data, apenas os custos que reflitam o trabalho executado são incluídos naqueles custos. São exemplos de custos excluídos do contrato:
(a) Custos que se relacionam com a atividade futura do contrato, tais como custos de materiais que tenham sido entregues num local do contrato ou reservados para usar num contrato mas ainda não instalados, usados ou aplicados durante a execução do contrato, salvo se esses materiais tiverem sido produzidos especificamente para o contrato; e
(b) Pagamentos adiantados feitos a subempreiteiros por conta do trabalho a executar de acordo com o subcontrato.
38 - Quando o desfecho de um contrato de construção não puder ser estimado com fiabilidade:
(a) O rendimento só deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos do contrato serão recuperáveis; e
(b) Os custos do contrato devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam suportados.
Uma perda esperada num contrato de construção a que se aplique o parágrafo 42 deve ser reconhecida imediatamente como um gasto de acordo com esse parágrafo.
39 - Durante as fases iniciais de um contrato, acontece com alguma frequência o seu desfecho não poder ser estimado com fiabilidade. Não obstante, pode ser provável que a entidade venha a recuperar os custos suportados do mesmo e, por isso, o rendimento do contrato só deve ser reconhecido até ao limite dos custos suportados que se espera sejam recuperáveis. Se o desfecho do contrato não puder ser estimado com fiabilidade, deve ser reconhecido qualquer resultado. Porém, mesmo que o desfecho do contrato não possa ser estimado com fiabilidade, pode ser provável que os custos totais do contrato excedam os rendimentos totais do mesmo. Em tais casos, qualquer excesso esperado dos custos totais do contrato sobre os rendimentos totais do mesmo deve ser reconhecido imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 42.
40 - Os custos do contrato cuja recuperação não seja provável devem ser reconhecidos imediatamente como gasto. Exemplos de circunstâncias em que a recuperabilidade dos custos suportados do contrato pode não ser provável e portanto os custos do contrato podem ter de ser reconhecidos imediatamente como um gasto, incluem contratos:
(a) Que não sejam totalmente executáveis, isto é, a sua validade esteja seriamente em causa;
(b) Cuja conclusão esteja sujeita à resolução de litígios ou legislação pendente;
(c) Relacionados com propriedades em que haja probabilidade de embargo ou expropriação;
(d) Em que o cliente não esteja em condições de cumprir as suas obrigações; ou
(e) Quando o construtor não estiver em condições de concluir o contrato ou de cumprir as obrigações definidas no mesmo.
41 - Quando já não existirem as incertezas que impediram que pudesse ser fiavelmente estimado o desfecho do contrato de construção, o rendimento e os gastos associados ao mesmo devem ser reconhecidos de acordo com o parágrafo 28 e não de acordo com o parágrafo 38.
8 - Reconhecimento de perdas esperadas

42 - Relativamente aos contratos de construção para os quais se pretende, no início do contrato, que os custos sejam totalmente recuperados das outras partes do contrato de construção, quando for provável que os custos totais do contrato excedam os respetivos rendimentos totais, a perda esperada deve ser reconhecida imediatamente como gasto.
43 - As entidades do setor público podem celebrar contratos de construção que especifiquem que o rendimento destinado a cobrir os custos de construção será totalmente coberto pelas outras partes do contrato. Tal pode ocorrer quando, por exemplo:
(a) As entidades públicas que dependem em larga medida de dotações orçamentais para financiar as suas operações estão também autorizadas a contratar com empresas públicas ou privadas a construção de ativos numa base comercial ou de recuperação total de custos; ou
(b) As entidades públicas transacionam entre si de forma independente ou numa base comercial.
Nestes casos, uma perda esperada num contrato de construção é imediatamente reconhecida de acordo com o parágrafo 42.
44 - Uma entidade do setor público pode, nalguns casos, celebrar um contrato de construção em que não haja a recuperação total do custo do contrato. Nestes casos, o financiamento do excesso do valor contratado de construção será obtido a partir de dotação orçamental ou outra alocação de fundos públicos para o construtor, ou de subsídios provenientes de entidades terceiras. Os requisitos do parágrafo 42 não se aplicam a estes contratos de construção.
45 - A quantia de qualquer perda esperada segundo o parágrafo 42 deve ser determinada independentemente:
(a) De ter ou não começado o trabalho do contrato;
(b) Da fase de acabamento da atividade de contrato; ou
(c) Da quantia de ganhos que se espera que surjam em outros contratos de construção que não sejam tratados como um contrato de construção único de acordo com o parágrafo 14.
9 - Alterações em estimativas
46 - O método da percentagem de acabamento é aplicado numa base acumulada, em cada período de relato, às estimativas correntes dos rendimentos e dos custos do contrato. Por isso, os efeitos de uma alteração nas estimativas dos rendimentos ou dos custos do contrato, ou o efeito de uma alteração na estimativa do seu desfecho, devem ser contabilizados como uma alteração de estimativa contabilística. As estimativas alteradas são usadas na determinação das quantias de rendimentos e de gastos reconhecidas na demonstração dos resultados, no período em que a alteração é feita e em períodos subsequentes.
NCP 13 - Rendimento de Transações com Contraprestação
1 - Objetivo
1 - O objetivo da presente Norma é prescrever o tratamento contabilístico do rendimento proveniente de transações e acontecimentos que tenham uma contraprestação.
2 - O principal aspeto na contabilização do rendimento é determinar quando se deve reconhecê-lo. O rendimento é reconhecido quando for provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço e estes benefícios possam ser mensurados com fiabilidade. Esta Norma identifica as circunstâncias em que estes critérios serão satisfeitos e, por conseguinte, o rendimento será reconhecido. A Norma também dá orientação prática sobre a aplicação destes critérios.
Na presente Norma o termo "rendimento" refere-se também a ganhos.
2 - Âmbito
3 - Uma entidade deve aplicar esta Norma na contabilização do rendimento proveniente das seguintes transações e acontecimentos com contraprestação:
(a) Prestação de serviços;
(b) Venda de bens; e
(c) Uso por terceiros de ativos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos ou distribuições similares.
4 - As entidades públicas podem obter rendimentos tanto de transações com e ou sem contraprestação. Uma transação com contraprestação é aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços, ou extingue passivos, e dá em troca à outra parte um valor aproximadamente igual (principalmente na forma de bens, serviços ou uso de ativos). Exemplos de transações com contraprestação incluem:
(a) A compra ou venda de bens ou serviços; ou
(b) A locação de ativos fixos tangíveis a preços de mercado;
5 - Ao distinguir rendimentos com e sem contraprestação, deve ser considerada a substância das transações em vez da sua forma. Exemplos de transações sem contraprestação incluem o rendimento proveniente do uso

de poderes soberanos (por exemplo, impostos diretos e indiretos e multas), subsídios e donativos. Estas transações são tratadas na NCP 14 - Rendimento de Transações sem Contraprestação.
6 - Tradicionalmente, a prestação de serviços envolve o desempenho pela entidade de uma tarefa contratualmente acordada durante um determinado período de tempo. Os serviços podem ser prestados num único período ou durante mais do que um período. Exemplos de serviços prestados por entidades públicas para os quais existe geralmente rendimento com contraprestação incluem o fornecimento de alojamento, gestão de instalações de água e gestão de estradas com portagem. Alguns acordos para a prestação de serviços estão diretamente relacionados com contratos de construção, como por exemplo, os relativos aos serviços de gestão, assistência técnica e fiscalização de projetos. O rendimento proveniente destes acordos não é tratado na presente Norma, mas de acordo com os requisitos dos contratos de construção conforme especificado na NCP 12 - Contratos de Construção.
7 - O termo "bens" inclui bens produzidos pela entidade para vender (por exemplo, publicações) e bens comprados para revender (tais como mercadorias ou terrenos e outros imóveis detidos para revenda).
8 - A utilização por parte de terceiros de ativos da entidade dá origem a rendimento na forma de:
(a) Juros - débitos pelo uso de caixa ou equivalentes de caixa ou quantias devidas à entidade;
(b) Royalties - débitos pelo uso de ativos a longo prazo da entidade, por exemplo, patentes, marcas, direitos de autor e software de computador; e
(c) Dividendos ou distribuições similares - distribuição de resultados a detentores de investimentos de capital na proporção das suas detenções de uma determinada classe de capital.
9 - Esta Norma não trata de rendimentos provenientes de:
(a) Contratos de locação (ver NCP 6 - Locações).
(b) Dividendos ou distribuições similares de investimentos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial (ver NCP 23 - Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos);
(c) Ganhos provenientes da venda de ativos fixos tangíveis (ver NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis);
(d) Contratos de seguros;
(e) Alterações no justo valor de ativos financeiros e passivos financeiros ou da sua alienação (pode ser encontrada orientação sobre o reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros na NCP 18 - Instrumentos Financeiros;
(f) Alterações no valor de outros ativos correntes;
(g) Reconhecimento inicial, e alterações no justo valor de ativos biológicos relativos à atividade agrícola (ver NCP 11 - Agricultura);
(h) Reconhecimento inicial da produção agrícola (ver NCP 11); e
(i) Extração de minérios.
3 - Definições
10 - Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados indicados:
Justo valor é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedores e dispostas a negociar, numa transação em que não há relacionamento entre elas.
Transações com contraprestação são transações pelas quais uma entidade recebe ativos ou serviços, ou extingue passivos, e dá diretamente em troca um valor aproximadamente igual (principalmente na forma de dinheiro, bens, serviços, ou uso de ativos) a uma outra entidade.
Transações sem contraprestação são transações que não sejam transações com contraprestação. Numa transação sem contraprestação, uma entidade ou recebe valor de uma outra entidade sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual, ou dá valor a uma outra entidade sem receber diretamente em troca valor aproximadamente igual.
3.1 - Rendimento
11 - O rendimento inclui apenas os influxos brutos de benefícios económicos ou potencial de serviços recebidos ou a receber pela entidade de sua própria conta. As quantias recebidas na qualidade de agente ou em representação de outras entidades (como, por exemplo, a cobrança de rendas de imóveis do Estado feita pela Direção-Geral do Tesouro e Finanças para entregar ao Estado), não são benefícios económicos ou potencial de serviço que fluam para a entidade e não resultam em aumentos de ativos ou diminuições de passivos e, por isso, são excluídos do rendimento. De forma similar, num relacionamento como agente, os influxos brutos de benefícios económicos ou de potencial de serviço incluem quantias recebidas pelo agente a favor de terceiros que não resultam em aumentos do património líquido para a entidade. As quantias cobradas por conta de terceiros não são rendimento. Pelo contrário, o rendimento é apenas a quantia da comissão recebida ou a receber relativa à cobrança ou detenção dos fluxos brutos.

4 - Mensuração do rendimento
12 - O rendimento deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber.
13 - A quantia de rendimento proveniente de uma transação é geralmente determinada por acordo entre a entidade e o comprador ou utilizador do ativo ou serviço e é mensurada pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber tendo em conta as quantias de quaisquer descontos comerciais e de quantidades concedidos.
14 - Na maior parte dos casos, a retribuição é feita sob forma de caixa ou de equivalentes de caixa e a quantia do rendimento é a quantia de caixa ou de equivalentes de caixa recebida ou a receber. Porém, quando o influxo de caixa ou de equivalentes de caixa for diferido, o justo valor da retribuição pode ser menor que a quantia nominal de caixa recebida ou a receber.
A diferença entre o justo valor e a quantia nominal da retribuição é reconhecida como rendimento de juros de acordo com os parágrafos 32 e 33.
15 - Quando existem bens ou serviços que são trocados por bens ou serviços de natureza e valor semelhante, a troca não é considerada como uma transação que gera rendimento. É muitas vezes o caso de mercadorias, como o petróleo, em que os fornecedores trocam ou contratam swaps de mercadorias em vários locais para satisfazer em tempo a procura num dado local. Quando os bens são vendidos ou os serviços prestados por troca de bens ou serviços de natureza e valor dissemelhantes, a troca é considerada como uma transação que gera rendimento. O rendimento é mensurado pelo justo valor dos bens ou serviços recebidos, ajustado pela quantia transferida de caixa ou seus equivalentes. Quando o justo valor dos bens ou serviços recebidos não puder ser mensurado com fiabilidade, o rendimento é mensurado pelo justo valor dos bens ou serviços cedidos, ajustado pela quantia transferida de caixa ou seus equivalentes.
5 - Identificação da transação
16 - Os critérios de reconhecimento desta Norma são em geral aplicados separadamente a cada transação. Porém, em determinadas circunstâncias, é necessário aplicar os critérios de reconhecimento aos componentes separadamente identificáveis de uma única transação a fim de refletir a substância dessa mesma transação. Por exemplo, quando o preço de venda de um produto incluir uma quantia identificável de serviços subsequentes, essa quantia é diferida e reconhecida como rendimento ao longo do período durante o qual esses serviços forem executados. Inversamente, os critérios de reconhecimento são aplicados conjuntamente a duas ou mais transações quando elas estiverem de tal forma ligadas que o efeito comercial não possa ser compreendido sem referência a essas transações como um todo.
6 - Prestação de serviços
17 - Quando o desfecho de uma transação que envolva a prestação de serviços puder ser estimado com fiabilidade, o rendimento associado à transação deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transação à data do relato. O desfecho de uma transação pode ser estimado com fiabilidade quando estiverem satisfeitas todas as seguintes condições:
(a) A quantia de rendimento pode ser mensurada com fiabilidade;
(b) É provável que os benefícios económicos ou potencial de serviço associados à transação fluirão para a entidade;
(c) A fase de acabamento da transação à data de relato pode ser mensurada com fiabilidade; e
(d) Os custos suportados com a transação e os custos para completar a transação podem ser mensurados com fiabilidade.
18 - O reconhecimento do rendimento com referência à fase de acabamento de uma transação é muitas vezes referido como o método da percentagem de acabamento. Segundo este método, o rendimento é reconhecido nos períodos contabilísticos em que os serviços são prestados. O reconhecimento do rendimento nesta base proporciona informação útil sobre a extensão da prestação de serviços e o respetivo desempenho em cada período. A NCP 12 - Contratos de Construção exige também o reconhecimento do rendimento nesta base. Os requisitos da presente Norma são geralmente aplicáveis ao reconhecimento do rendimento e dos gastos associados relativamente a uma transação que envolva a prestação de serviços.
19 - O rendimento apenas é reconhecido quando for provável que os benefícios económicos ou o potencial de serviço associado à transação fluirão para a entidade. Porém, quando surgir uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rendimento, a quantia incobrável, ou a quantia a respeito da qual deixou de ser provável a cobrança, é reconhecida como um gasto, e não como um ajustamento da quantia do rendimento originalmente reconhecida.
20 - Uma entidade está geralmente em condições de fazer estimativas fiáveis depois de ter acordado o que se segue com os terceiros envolvidos na transação:

(a) Os direitos (e, consequentemente, as obrigações) de cada uma das partes relativamente ao serviço a ser prestado e recebido pelas partes;
(b) A retribuição a ser trocada; e
(c) O modo e os termos da liquidação.
É também usualmente necessário que a entidade tenha um sistema interno eficaz de orçamentação e relato financeiro. A entidade revê, e quando necessário, recalcula as estimativas de rendimento à medida que o serviço é executado. A necessidade de tais revisões não indicia necessariamente que o desfecho da transação não possa ser estimado com fiabilidade.
21 - A fase de acabamento de uma transação pode ser determinada por uma variedade de métodos. Uma entidade deve usar o método que mensure com fiabilidade os serviços executados. Dependendo da natureza da transação, os métodos podem incluir:
(a) Medições do trabalho executado;
(b) Serviços executados até à data, expressos como uma percentagem da totalidade dos serviços a executar;
(c) A proporção dos custos suportados até à data face aos custos totais estimados da transação. Apenas os custos que reflitam os serviços executados até à data são incluídos nos custos suportados até à data. Apenas os custos que reflitam os serviços executados ou a executar são incluídos nos custos estimados totais da transação.
Os pagamentos por conta e os adiantamentos recebidos de clientes não refletem muitas vezes o trabalho executado.
22 - Para efeitos práticos, quando os serviços são executados por um número indeterminado de tarefas num período específico de tempo, o rendimento é reconhecido numa base constante nesse período a menos que haja evidência de que algum outro método expresse melhor a fase de acabamento. Quando uma ação específica for muito mais significativa do que quaisquer outras tarefas, o reconhecimento do rendimento é adiado até que a tarefa significativa seja executada.
23 - Quando o desfecho da transação que envolva a prestação de serviços não puder ser estimado com fiabilidade, o rendimento só deve ser reconhecido até à extensão dos gastos reconhecidos que sejam recuperáveis.
24 - Durante a fase inicial de uma transação, é frequente que o resultado da transação não possa ser estimado com fiabilidade. Contudo, pode ser provável que a entidade venha a recuperar os gastos da transação suportados. Por isso, o rendimento só é reconhecido até à extensão dos gastos suportados que se espera que sejam recuperados. Como o resultado da transação não pode ser estimado com fiabilidade, não se reconhece qualquer resultado.
25 - Quando o desfecho de uma transação não puder ser estimado com fiabilidade e não for provável que os gastos suportados venham a ser recuperados, não é reconhecido qualquer rendimento e os gastos suportados são reconhecidos como um gasto. Quando deixarem de existir as incertezas que impediram que o desfecho do contrato pudesse ser estimado com fiabilidade, o rendimento é reconhecido de acordo com parágrafo 17 (com referência à fase de acabamento) e não de acordo com o parágrafo 23 (critério de recuperação dos gastos suportados).
7 - Venda de bens
26 - O rendimento da venda de bens deve ser reconhecido quando tiverem sido satisfeitas todas as condições seguintes:
(a) A entidade tiver transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens;
(b) A entidade não mantiver envolvimento continuado na gestão a um nível usualmente associado à propriedade, nem o controlo efetivo sobre os bens vendidos;
(c) A quantia do rendimento puder ser mensurada com fiabilidade;
(d) For provável que os benefícios económicos ou potencial de serviço associados à transação fluirão para a entidade; e
(e) Os gastos suportados ou a suportar relativos à transação puderem ser mensurados com fiabilidade.
27 - A avaliação do momento em que uma entidade transfere os riscos e vantagens significativos da propriedade para o comprador exige um exame das circunstâncias da transação. Na maioria dos casos, a transferência dos riscos e vantagens da propriedade coincide com a transferência do título legal ou com a passagem da posse do ativo para o comprador. Tal acontece com a maioria das vendas embora, noutros casos, a transferência de riscos e vantagens de propriedade ocorra em momento diferente da transferência do título legal ou da passagem da posse.

28 - Se a entidade retiver riscos significativos de propriedade, a transação não é uma venda e não é reconhecido o rendimento. Uma entidade pode reter um risco de propriedade significativo sob diversas formas como exemplificado nas situações seguintes:
(a) Quando a entidade retiver uma obrigação relativa ao desempenho insatisfatório do bem, não coberto por cláusulas normais de garantia;
(b) Quando o recebimento do rendimento de uma determinada venda estiver dependente da obtenção de rendimento pelo comprador a partir da subsequente venda desses mesmos bens (por exemplo, quando uma entidade pública distribui publicações ou material de formação a escolas num regime de venda à consignação);
(c) Quando os bens são expedidos sujeitos a instalação e a instalação for uma parte significativa do contrato que ainda não tenha sido concluído pela entidade; e
(d) Quando o comprador tiver o direito de anular a compra por uma razão especificada no contrato e a entidade não estiver segura quanto à probabilidade de devolução.
29 - Se uma entidade retiver apenas um risco insignificante de propriedade, a transação é uma venda e o rendimento é reconhecido. Por exemplo, um vendedor pode reter o título legal dos bens apenas para se proteger na cobrança da quantia devida. Em tal caso, se a entidade tiver transferido os riscos e vantagens significativos da propriedade, a transação é uma venda e é reconhecido o rendimento. Outro exemplo em que uma entidade apenas retém um risco insignificante de propriedade, pode ser o caso duma venda em que é assegurado o reembolso do valor recebido se o comprador não ficar satisfeito com o bem. Nestes casos o rendimento é reconhecido no momento da venda na condição do vendedor poder estimar com fiabilidade as devoluções futuras e reconhecer um passivo para as devoluções baseado na experiência anterior e em outros fatores relevantes.
30 - O rendimento só é reconhecido quando for provável que os benefícios económicos ou potencial de serviço associado à transação fluirão para a entidade. Em alguns casos, isto só é provável depois de ser recebida a retribuição ou depois de ser removida a incerteza. Por exemplo, o rendimento pode estar dependente da capacidade de uma outra entidade fornecer bens como parte do contrato, e se existir qualquer dúvida de que isto possa ocorrer, o reconhecimento pode ser adiado até que tal tenha ocorrido. Quando esses bens forem fornecidos, a incerteza é removida e o rendimento é reconhecido. Porém, quando surgir uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rendimento, a quantia incobrável, ou a quantia cuja cobrança deixou de ser provável, é reconhecida como um gasto, e não como um ajustamento da quantia do rendimento originalmente reconhecida.
31 - O rendimento e os gastos que se relacionem com a mesma transação ou outro acontecimento são reconhecidos simultaneamente. Este processo é geralmente referido como o balanceamento dos rendimentos com os gastos. Os gastos, incluindo garantias e outros custos a suportar após a expedição, podem normalmente ser mensurados com fiabilidade quando as outras condições para o reconhecimento tiverem sido satisfeitas. Porém quando os gastos não puderem ser mensurados com fiabilidade, o rendimento não pode ser reconhecido. Em tais circunstâncias, qualquer retribuição já recebida pela venda dos bens é reconhecida como um passivo.
8 - Juros, royalties, e dividendos
32 - O rendimento proveniente do uso por terceiros de ativos da entidade que geram juros, royalties, e dividendos ou distribuições similares, deve ser reconhecido usando os tratamentos contabilísticos estabelecidos no parágrafo seguinte quando:
(a) For provável que os benefícios económicos ou potencial de serviço associado à transação fluirão para a entidade;
(b) A quantia do rendimento puder ser mensurada com fiabilidade.
33 - O rendimento deve ser reconhecido usando os seguintes tratamentos contabilísticos:
(a) Os juros devem ser reconhecidos numa base proporcional ao tempo do rendimento real do ativo;
(b) Os royalties devem ser reconhecidos à medida que são obtidos de acordo com a substância dos acordos relevantes; e
(c) Os dividendos ou distribuições similares devem ser reconhecidos quando o direito do acionista ou da entidade de os receber for estabelecido.
34 - O rendimento real de um ativo é a taxa de juro necessária para descontar os fluxos de futuras entradas de caixa esperadas durante a vida do ativo para igualar a quantia inicial registada do ativo. O rendimento de juros

inclui a quantia da amortização de qualquer desconto, prémio ou outra diferença entre a quantia inicialmente registada de um título de dívida e a sua quantia na maturidade.
35 - Quando houver juros acrescidos mas por pagar antes da aquisição de um investimento que gera juros, o recebimento subsequente dos juros é repartido entre os períodos antes e após aquisição e apenas a parcela pós aquisição é reconhecida como rendimento. Quando os dividendos ou distribuições similares de títulos de capital próprio forem declarados a partir do resultado líquido antes da aquisição, esses dividendos são deduzidos ao custo dos títulos. Se for difícil fazer tal imputação, a não ser numa base arbitrária, os dividendos ou distribuições similares são reconhecidos como rendimento exceto se os mesmos representarem claramente uma recuperação de parte do custo dos títulos.
36 - Os royalties são acrescidos de acordo com os termos do contrato relevante e são usualmente reconhecidos nessa base, a menos que, tendo em consideração a substância do contrato, seja mais apropriado reconhecer o rendimento noutra base sistemática e racional.
37 - O rendimento só é reconhecido quando for provável que os benefícios económicos ou potencial de serviço associados à transação fluirão para a entidade. Porém, quando surgir uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rendimento, a quantia incobrável, ou a quantia a respeito da qual deixou de ser provável a cobrança, é reconhecida como um gasto, e não como um ajustamento da quantia do rendimento originalmente reconhecida.
NCP 14 - Rendimento de Transações sem Contraprestação
1 - Objetivo
1 - O objetivo desta Norma é prescrever os requisitos para o relato financeiro de transações sem contraprestação. Esta Norma aborda as matérias relacionadas com o reconhecimento e mensuração do rendimento dessas transações, incluindo a identificação de contribuições dos proprietários.
2 - Âmbito
2 - A presente Norma trata do rendimento proveniente de transações sem contraprestação, com exceção daquelas que originem uma concentração de entidades. O rendimento proveniente de transações com contraprestação é tratado na NCP 13 - Rendimento de Transações com Contraprestação.
3 - Embora os rendimentos recebidos pelas entidades públicas provenham tanto de transações com contraprestação como de transações sem contraprestação, a maior parte do rendimento do Governo nos seus diferentes níveis e de outras entidades públicas é tipicamente proveniente de transações sem contraprestação como, por exemplo:
(a) Impostos; e
(b) Transferências (sejam de caixa ou não) incluindo transferências financeiras (correntes e de capital), subsídios, perdão de dívidas, multas e outras penalidades, legados, ofertas, doações e bens em espécie e a parte não transacionada em mercado de empréstimos bonificados.
4 - O governo nos seus diferentes níveis (nacional, regional ou local) pode reorganizar o setor público fundindo algumas entidades e dividindo outras em duas ou mais entidades separadas. Uma concentração de entidades ocorre quando duas ou mais entidades de relato se juntam para formar uma única entidade de relato. Estas reestruturações geralmente não implicam que uma entidade adquira outra entidade, mas podem resultar na aquisição, por uma nova entidade ou uma entidade já existente, de todos os ativos e passivos de uma outra entidade. Esta norma não trata das concentrações de entidades e, por isso, não especifica se uma concentração de entidades que tenha origem numa transação sem contraprestação dá ou não origem a um rendimento.
5 - Na presente Norma o termo "rendimento" abrange tanto rendimentos como ganhos.
3 - Definições
6 - Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados indicados:
Acontecimento tributável é o acontecimento que por determinação de uma disposição legal adequada está sujeito a imposto.
Condições sobre ativos transferidos são especificações que indicam que os benefícios económicos futuros ou o potencial de serviço incorporados no ativo devem ser consumidos pelo recetor conforme estabelecido, ou que os futuros benefícios económicos ou potencial de serviço têm de ser devolvidos ao cedente.
O controlo de um ativo surge quando uma entidade pode usar ou beneficiar desse ativo para a consecução dos seus objetivos e pode excluir ou regular o acesso de outros a esse benefício.
Dispêndios fiscais são disposições preferenciais da lei fiscal que proporcionam a determinados contribuintes benefícios que não estão disponíveis a outros.

Especificações sobre ativos transferidos são os termos impostos, por lei, regulamento ou um acordo vinculativo, sobre o uso de um ativo transferido por entidades externas à entidade que relata.
Gastos pagos através do sistema fiscal são quantias que são disponibilizadas aos beneficiários independentemente de estes pagarem ou não impostos.
Impostos são benefícios económicos ou potencial de serviço obrigatoriamente pagos ou a pagar a entidades públicas, de acordo com disposições legais adequadas criadas para proporcionar rendimento às administrações públicas. Para efeitos desta Norma os impostos incluem as contribuições e quotizações obrigatórias para regimes de segurança social, mas não incluem multas ou outras penalidades aplicadas por violações de disposições legais.
Justo valor é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedores e dispostas a negociar, numa transação em que não há relacionamento entre elas.
Multas e outras penalidades são benefícios económicos ou potencial de serviço recebidos ou a receber por entidades públicas, conforme determinado por um tribunal ou autoridade administrativa, em consequência da violação de leis ou regulamentos.
Restrições sobre ativos transferidos são especificações que limitam ou orientam os fins para que pode ser usado um ativo transferido, mas não especificam que benefícios económicos futuros ou potencial de serviço são necessários devolver a quem transfere, se tal ativo não for empregue conforme especificado.
Transferências são influxos de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço provenientes de transações sem contraprestação que não sejam impostos.
Transações com contraprestação são transações pelas quais uma entidade recebe ativos ou serviços, ou extingue passivos, e dá diretamente em troca um valor aproximadamente igual (principalmente na forma de dinheiro, bens, serviços, ou uso de ativos) a uma outra entidade.
Transações sem contraprestação são transações que não sejam transações com contraprestação. Numa transação sem contraprestação, uma entidade ou recebe valor de uma outra entidade sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual, ou dá valor a uma outra entidade sem receber diretamente em troca valor aproximadamente igual.

3.1 - Transações sem contraprestação

7 - Em algumas transações sem contraprestação, uma entidade recebe recursos mas não dá como retorno qualquer retribuição ou dá apenas uma retribuição simbólica. Por exemplo, os contribuintes pagam impostos porque a lei obriga ao seu pagamento. Embora o Governo proporcione um conjunto de serviços públicos aos contribuintes, isso não é feito como contrapartida pelo pagamento de impostos.

8 - Há um outro conjunto de transações sem contraprestação em que a entidade pode proporcionar alguma retribuição diretamente como contrapartida dos serviços recebidos, mas essa retribuição não se aproxima do justo valor dos recursos recebidos. Nestes casos, a entidade determina se existe uma combinação de transações com contraprestação e sem contraprestação, e cada componente da transação deve ser reconhecida separadamente.

9 - Há ainda outras transações em que não é imediatamente claro se são transações com contraprestação ou sem contraprestação. Nestes casos, uma análise acerca da substância da transação determinará se são transações com contraprestação ou transações sem contraprestação. Por exemplo, a venda de bens é geralmente classificada como uma transação com contraprestação. Se, contudo, a transação é realizada por um preço subsidiado, isto é, um preço que não é aproximadamente igual ao justo valor dos bens vendidos, essa transação cai dentro da definição de transação sem contraprestação. Para determinar se a substância de uma transação é com contraprestação ou sem contraprestação, deve ser exercido julgamento. Além disso, as entidades podem receber descontos comerciais, descontos de quantidade, ou outras reduções no preço praticado do ativo por uma variedade de razões. Estas reduções de preço não significam necessariamente que a transação seja uma transação sem contraprestação.

3.2 - Rendimento

10 - O rendimento compreende influxos brutos de benefícios económicos ou potencial de serviço recebidos e a receber pela entidade que relata, o qual representa um aumento no património líquido, que não sejam aumentos de contribuições de proprietários. As quantias recebidas por uma entidade agente em nome do Governo, ou de uma outra entidade governamental ou de terceiros, não darão origem a um aumento no património líquido ou rendimento do agente. Isto porque a entidade agente não pode controlar o uso dos ativos cobrados, nem deles beneficiar, na consecução dos seus objetivos.

11 - Quando uma entidade suporta algum custo em relação a um rendimento proveniente de uma transação sem contraprestação, este rendimento é o influxo bruto de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço, e qualquer exfluxo de recursos é reconhecido como um custo da transação. Por exemplo, se uma entidade tiver que pagar custos de expedição e de instalação em relação à transferência de um bem das instalações de uma outra entidade, tais custos são reconhecidos separadamente do rendimento proveniente da transferência do bem. Os custos de expedição e de instalação são incluídos na quantia reconhecida do ativo de acordo com a NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis.

3.3 - Especificações

12 - Os ativos podem ser transferidos com a expetativa e ou entendimento de que serão utilizados de uma determinada forma e, consequentemente, que a entidade recetora atuará de determinada maneira. Quando as leis, regulamentos ou acordos vinculativos com terceiros impuserem cláusulas acerca do uso por parte da entidade recetora dos ativos, essas cláusulas são consideradas especificações conforme definido nesta Norma. Uma característica fundamental das especificações é a de que uma entidade não pode impor uma especificação sobre si mesma, quer diretamente, quer através de uma entidade por si controlada.

13 - As especificações relativas a um ativo transferido podem ser ou condições ou restrições. Embora as condições e as restrições possam exigir que uma entidade use ou consuma os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço incorporado num ativo para um determinado fim (obrigação de desempenho) no reconhecimento inicial, só as condições exigem que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço sejam devolvidos ao cedente no caso de as especificações serem violadas (obrigação de retorno).

14 - As especificações são obrigatórias por força de processos legais ou administrativos. Se uma cláusula estabelecida por lei ou regulamento, ou outro acordo vinculativo, não for suscetível de ser obrigatória, não é uma especificação como definido nesta Norma. As obrigações construtivas não têm origem em especificações. A NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, estabelece os requisitos para o reconhecimento e mensuração de obrigações construtivas.

3.4 - Condições sobre ativos transferidos

15 - As condições sobre ativos transferidos (doravante designadas por condições) exigem que a entidade ou consuma os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do ativo conforme especificado, ou restitua esses benefícios económicos futuros ou potencial de serviço ao cedente, no caso de as condições serem violadas. Por isso, o recetor assume uma obrigação presente de transmitir os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço a terceiros quando detiver inicialmente o controlo de um ativo sujeito a uma condição. Isto porque o recetor não está em condições de evitar o exfluxo de recursos, dado que lhe é exigido que consuma os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço incorporado no ativo transferido na entrega de determinados bens ou serviços a terceiros, ou então que restitua ao cedente esses benefícios económicos futuros ou potencial de serviço. Assim, quando um recetor reconhece inicialmente um ativo que está sujeito a uma condição, ele também assume um passivo.

3.5 - Restrições sobre ativos transferidos

16 - As restrições sobre ativos transferidos (doravante designadas por restrições) não incluem um requisito de que o ativo transferido, ou outros benefícios económicos futuros ou potencial de serviço, deva ser devolvido ao cedente caso o ativo não seja utilizado conforme especificado. Por isso, o recetor não assume uma obrigação presente de transferir benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para terceiros quando detiver inicialmente o controlo do ativo sujeito a uma restrição. Se um recetor violar uma restrição, o cedente, ou qualquer outra entidade, pode ter a opção de aplicar uma penalidade contra o recetor através, por exemplo, de uma ação em tribunal ou outra instância, ou através de um processo administrativo que resulte num despacho duma autoridade pública competente, ou de outra forma qualquer. Estas ações podem resultar na obrigação da entidade recetora cumprir a restrição ou ter de fazer face a uma penalidade civil ou criminal. Tal penalidade não decorre da aquisição do ativo mas da violação da restrição.

3.6 - Substância sobre a forma

17 - Ao determinar se uma especificação é uma condição ou uma restrição é necessário considerar a substância dos termos da especificação e não meramente a sua forma. Por exemplo, a mera indicação de que é necessário que um ativo seja consumido no fornecimento de bens e serviços a terceiros, ou seja devolvido ao cedente, não é por si suficiente para dar origem a um passivo quando a entidade obtém o controlo do ativo.

18 - Ao determinar se uma especificação é uma condição ou uma restrição, a entidade considera se existe um requisito obrigatório para devolver o ativo ou outros benefícios económicos futuros ou potencial de serviço e se

a obrigação é imposta pelo cedente. Se o cedente não conseguir impor um requisito para obrigar o cumprimento de devolver o ativo transferido ou outros benefícios económicos futuros ou potencial de serviço, a especificação deixa de satisfazer a definição de uma condição e será considerada uma restrição. Se a experiência passada com o cedente indicar que ele nunca impôs a devolução do ativo transferido ou de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço quando tenham ocorrido violações, então a entidade recetora pode concluir que a especificação tem a forma mas não a substância de uma condição e é, portanto, uma restrição. Se a entidade não tiver experiência passada com o cedente, ou não tiver anteriormente violado especificações que pudessem fazer com que o cedente decidisse obrigar à devolução do ativo ou de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço, e não tiver prova do contrário, então deverá assumir que o cedente imporá a especificação e, assim, a especificação satisfaz a definição de uma condição.

19 - A definição de uma condição impõe à entidade recetora uma obrigação de desempenho - isto é, exige-se que o recetor consuma os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço incorporados nos ativos transferidos como especificado, ou devolva o ativo ou outros benefícios económicos futuros ou potencial de serviço ao cedente. Para satisfazer a definição de uma condição, a obrigação de desempenho deverá ser de substância e não meramente de forma e deverá ser exigida como consequência da própria condição.

20 - Para satisfazer os critérios de reconhecimento de um passivo é necessário que seja provável um exfluxo de recursos e que seja exigido determinado desempenho face às condições impostas e que este desempenho possa ser avaliado. Consequentemente, uma condição precisa de especificar matérias tais como a natureza ou quantidade dos bens e serviços a serem fornecidos ou a natureza dos ativos a adquirir, como apropriado e, se relevante, os períodos durante os quais o desempenho ocorrerá. Além disso, o desempenho necessitará de ser monitorizado numa base continuada pelo cedente, ou por outra entidade em seu nome. Esta situação aplica-se de forma particular quando uma especificação estabelece um retorno proporcional ao valor equivalente do ativo caso a entidade execute parcialmente os requisitos da condição, e a obrigação de retorno tenha sido imposta quando ocorreram violações significativas no passado.

21 - Em alguns casos, um ativo pode ser transferido sujeito à especificação de que será devolvido ao cedente se um determinado acontecimento futuro não ocorrer. Isto pode acontecer quando, por exemplo, uma entidade atribui fundos a outra entidade sujeito à especificação de que esta entidade consiga uma contribuição equivalente. Nestes casos, não surge uma obrigação de retorno até que a especificação seja violada e não deve ser reconhecido um passivo até que os critérios de reconhecimento sejam satisfeitos.

22 - Porém, os recetores necessitarão de considerar se estas transferências têm a natureza de um adiantamento de um recebimento. Nesta Norma o adiantamento de um recebimento refere-se a recursos recebidos antes de ocorrer um acontecimento tributável ou antes de o acordo de transferência se tornar vinculativo. Os adiantamentos de recebimentos dão origem a um ativo e a uma obrigação presente porque o acordo de transferência ainda se não tornou vinculativo.

3.7 - Impostos

23 - Os impostos são a fonte mais importante de rendimentos para a maior parte do Governo, nos seus diferentes níveis, e entidades públicas. Os impostos são definidos no parágrafo 6 como benefícios económicos pagos ou a pagar compulsivamente a entidades públicas, de acordo com disposições legais adequadas estabelecidas para proporcionar receitas, excluindo multas ou outras penalidades impostas por violações de disposições legais. As transferências não compulsivas para o Governo ou entidades públicas, tais como doações e o pagamento de taxas não são impostos, embora possam ser consequência de transações sem contraprestação. Um governo lança impostos sobre os indivíduos e outras entidades, designados como contribuintes, no âmbito dos seus poderes de soberania.

24 - As disposições legais de natureza fiscal estabelecem o direito de cobrar impostos, identificam a base em que o imposto é calculado, e estabelecem os procedimentos para administrar o imposto, isto é, procedimentos para calcular o imposto a receber e assegurar que o mesmo é recebido. Essas disposições legais exigem frequentemente que os contribuintes submetam declarações periódicas à entidade pública que administra um dado imposto. O contribuinte geralmente fornece detalhes e prova acerca do nível de atividade sujeita a imposto, com base nos quais é calculada a quantia de imposto a receber pelo Governo.

25 - Os adiantamentos de recebimentos, incluindo os pagamentos por conta, sendo quantias recebidas antes do acontecimento tributável, também podem surgir com respeito a impostos.

4 - Análise do influxo inicial de recursos de transações sem contraprestação

26 - Uma entidade deverá reconhecer um ativo proveniente de uma transação sem contraprestação quando obtiver o controlo de recursos que satisfaçam a definição de um ativo e satisfaça os critérios de reconhecimento. Em determinadas circunstâncias, tal como quando um credor perdoa um passivo, pode surgir uma diminuição na quantia escriturada de um passivo anteriormente reconhecido. Nestes casos, em vez de reconhecer um ativo, a entidade diminui a quantia escriturada do passivo. Em algumas situações, a obtenção de controlo do ativo pode também acarretar com ele obrigações que a entidade reconhecerá como um passivo. As contribuições de proprietários não dão origem a rendimentos, pelo que cada tipo de transação tem de ser analisado e quaisquer contribuições de proprietários são contabilizadas separadamente. Consistentemente com a abordagem estabelecida nesta Norma, as entidades analisarão as transações sem contraprestação para determinar que elementos das demonstrações e financeiras de finalidade geral serão reconhecidos em consequência dessas transações. O fluxograma seguinte ilustra o processo analítico que uma entidade leva a efeito quando há um influxo de recursos para determinar se o mesmo dá origem a um rendimento. Os requisitos para o tratamento das transações sem contraprestação seguem a estrutura do fluxograma e encontram-se descritos nos parágrafos seguintes. O fluxograma é apenas ilustrativo, com o propósito de ajudar a interpretar a Norma, não a substituindo.

Ilustração da Análise de Influxos Iniciais de Recursos

(ver documento original)

5 - Reconhecimento de ativos

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

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

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

5.1 - Controlo de um ativo

28 - A capacidade de excluir ou de regular o acesso de terceiros aos benefícios de um ativo é um elemento essencial do controlo que distingue os ativos de uma entidade dos bens públicos a que todas as entidades têm acesso e de que beneficiam. No setor público, os Governos exercem um papel regulador sobre determinadas atividades, por exemplo instituições financeiras ou fundos de pensões. Este papel regulador não significa necessariamente que itens regulados satisfaçam a definição de um ativo do Governo, ou os critérios para reconhecimento como um ativo nas demonstrações financeiras com finalidade geral do Governo que regula esses ativos.

29 - Um anúncio de uma intenção de transferir recursos para uma entidade pública não é em si mesmo suficiente para identificar esses recursos como controlados por um recetor. Por exemplo, se uma escola pública for destruída por um incêndio florestal e o Governo anunciar a sua intenção de transferir fundos para reconstruir a escola, esta não deverá reconhecer um influxo de recursos (recursos a receber) no momento do anúncio. Nas circunstâncias em que é necessário um acordo de transferência antes dos recursos serem transferidos, a entidade recetora não deverá identificar esses recursos como controlados até o momento em que o acordo se torne vinculativo, porque a entidade recetora não pode excluir ou regular o acesso do cedente a esses recursos. Em muitos casos, a entidade deverá estabelecer as condições que garantam o controlo sobre esses recursos, antes de os poder reconhecer como ativo. Se uma entidade não tiver uma disposição que lhe permita reclamar esses recursos, não pode excluir ou regular o acesso do cedente a esses recursos.

5.2 - Acontecimento passado

30 - As entidades públicas geralmente obtêm ativos do Governo, de outras entidades incluindo contribuintes, ou comprando-os ou produzindo-os. Assim, o acontecimento passado que dá origem ao controlo de um ativo pode ser uma compra, um acontecimento tributável ou uma transferência. As transações ou acontecimentos que se espera que ocorram no futuro não dão origem por si mesmo a ativos. Por exemplo, uma intenção de lançar impostos não é um acontecimento passado que dê origem a um ativo na forma de um direito sobre um contribuinte.

5.3 - Provável influxo de recursos

31 - Um influxo de recursos é provável quando existir maior probabilidade dele ocorrer do que não ocorrer. A entidade baseia esta determinação na sua experiência passada com fluxos de recursos similares e nas suas expetativas relativamente ao contribuinte ou ao cedente. Por exemplo, quando o Governo aceita transferir fundos para uma entidade pública (entidade que relata), o acordo é vinculativo e tem um historial de transferir

os recursos acordados, é provável que o influxo ocorra não obstante os fundos não terem ainda sido transferidos à data de relato.

5.4 - Ativos contingentes

32 - Um item que possua as características essenciais de um ativo, mas que não satisfaça os critérios de reconhecimento, pode dar lugar a uma divulgação nas notas como um ativo contingente (ver NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes).

5.5 - Contribuições dos proprietários para o património líquido

33 - As contribuições dos proprietários para o património líquido são definidas na NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras. Para que uma transação se qualifique como uma contribuição dos proprietários, será necessário satisfazer as características identificadas nessa definição. Ao determinar se uma transação satisfaz a definição de uma contribuição dos proprietários, deve ser considerada a substância e não a forma da transação. O parágrafo seguinte indica as formas que as contribuições dos proprietários podem assumir. Se, apesar da forma da transação, a sua substância é claramente a de um empréstimo ou de uma outra espécie de passivo, ou de rendimento, a entidade deve reconhecê-la como tal e efetuar uma divulgação apropriada nas notas às demonstrações financeiras, se materialmente relevante. Por exemplo, se uma transação consubstancia uma contribuição dos proprietários, mas especifica que a entidade deverá fazer distribuições fixas ao cedente com um retorno desse investimento numa determinada data futura, a transação tem mais características de um empréstimo. Relativamente a acordos contratuais, uma entidade também deve considerar as orientações da NCP 18 - Instrumentos Financeiros para distinguir passivos de contribuições dos proprietários para o património líquido.

34 - Uma contribuição dos proprietários para o património líquido pode ser evidenciada designadamente por:

(a) Uma designação formal de transferência (ou uma categoria da mesma) pela entidade que contribui ou por uma entidade controlada por esta, como fazendo parte do património líquido realizado do recetor, quer antes de ocorrer a contribuição, quer no momento da contribuição;

(b) Um acordo formal, em relação à contribuição, estabelecendo ou aumentando um interesse financeiro já reconhecido no património líquido do recetor que possa ser vendido, transferido ou remido; ou

(c) A emissão, em relação à contribuição, de instrumentos de capital próprio que possam ser vendidos, transferidos ou remidos.

5.6 - Transação com componentes com contraprestação e sem contraprestação

35 - Os parágrafos 36 e 37 abordam circunstâncias em que uma entidade obtém o controlo de recursos que incorporam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço que não sejam contribuições dos proprietários para o património líquido.

36 - O parágrafo 6 define transações com contraprestação e transações sem contraprestação e o parágrafo 9 refere que uma transação pode incluir duas componentes, uma componente com contraprestação e uma componente sem contraprestação.

37 - Quando um ativo é adquirido através de uma transação que tem uma componente com contraprestação e uma componente sem contraprestação, a entidade reconhece a componente com contraprestação de acordo com os princípios e requisitos estabelecidos na NCP 13 - Rendimento de Transações com Contraprestação. A componente sem contraprestação é reconhecida de acordo com os princípios e requisitos da presente Norma. Para determinar se uma transação tem componentes identificáveis com contraprestação e sem contraprestação, deve ser feita uma adequada avaliação. Quando não for possível distinguir tais componentes separadamente, a transação é tratada como uma transação sem contraprestação.

5.7 - Mensuração de ativos no reconhecimento inicial

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

6 - Reconhecimento do rendimento de transações sem contraprestação

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

40 - Assim que uma entidade satisfizer uma obrigação presente reconhecida como um passivo com respeito a um influxo de recursos proveniente de uma transação sem contraprestação, deve reduzir a quantia escriturada do passivo reconhecido e reconhecer uma quantia de rendimento igual a essa redução.

41 - Quando uma entidade reconhecer um aumento no ativo em consequência de uma transação sem contraprestação, reconhece o respetivo rendimento. Se tiver sido reconhecido um passivo relativamente ao

influxo de recursos provenientes de uma transação sem contraprestação, quando o passivo for subsequentemente reduzido o rendimento é reconhecido, porque ocorre o acontecimento tributável ou é satisfeita a condição. Se um influxo de recursos satisfizer a definição de contribuições dos proprietários, não é reconhecido como um passivo nem como um rendimento.
42 - O momento do reconhecimento do rendimento é determinado pela natureza das condições e respetivo cumprimento. Por exemplo, se uma condição especifica que a entidade deve proporcionar bens ou serviços a terceiros, ou devolver fundos não utilizados ao cedente, o rendimento é reconhecido à medida que os bens ou serviços são fornecidos.
7 - Mensuração do rendimento de transações sem contraprestação
43 - O rendimento de transações sem contraprestação deve ser mensurado pela quantia do aumento no ativo reconhecido pela entidade.
44 - Quando, em consequência de uma transação sem contraprestação, uma entidade reconhecer um ativo, também reconhece o rendimento equivalente à quantia do ativo mensurado de acordo com o parágrafo 38, a menos que seja também exigido reconhecer um passivo. Quando for exigido o reconhecimento de um passivo ele será mensurado de acordo com os requisitos do parágrafo 52, e a quantia do aumento no ativo líquido, se existir, deve ser reconhecida como rendimento. Quando um passivo for subsequentemente reduzido, porque ocorre o acontecimento tributável ou é satisfeita uma condição, a quantia da redução do passivo será reconhecido como rendimento.
8 - Obrigação presente reconhecida como passivo
45 - Uma obrigação presente resultante de uma transação sem contraprestação que satisfaça a definição de passivo deve ser reconhecida como tal quando, e somente, quando:
(a) For provável que seja exigido um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para liquidar a obrigação; e
(b) Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.
46 - Uma obrigação presente é um dever de agir ou executar de uma certa forma e pode dar origem a um passivo relativo a qualquer transação sem contraprestação. As obrigações presentes podem ser impostas por especificações em leis ou regulamentos ou acordos vinculativos que estabeleçam as bases das transferências. Podem também surgir de atividades operacionais correntes, tal como o reconhecimento de adiantamentos de recebimentos.
47 - Em muitos casos, os impostos são lançados e os ativos são transferidos para entidades públicas em transações sem contraprestação na sequência de disposições legais, regulamentos ou outros acordos vinculativos que impõem especificações para que sejam usados para finalidades específicas. Por exemplo:
(a) Impostos cujo uso seja limitado por disposições legais para finalidades específicas;
(b) Transferências estabelecidas por um acordo vinculativo que inclua condições:
(i) De entidades públicas para entidades públicas a qualquer nível de governo;
(ii) Para entidades públicas que sejam criadas por leis ou regulamentos para executar funções específicas com autonomia operacional, tais como conselhos ou autoridades regionais ou locais; e
(iii) De outras entidades nacionais ou internacionais para entidades públicas.
48 - No decurso normal da atividade, uma entidade que relata pode aceitar recursos antes de ocorrer um acontecimento tributável. Nestas circunstâncias, é reconhecido um passivo de quantia igual à quantia do adiantamento do recebimento até que o acontecimento tributável ocorra.
49 - Se uma entidade receber recursos antes da existência de um acordo de transferência vinculativo, deve reconhecer um passivo relativo ao adiantamento do recebimento até ao momento em que o acordo se torne vinculativo.
8.1 - Condições sobre um ativo transferido
50 - As condições sobre um ativo transferido dão origem a uma obrigação presente que deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 45.
51 - As especificações encontram-se definidas no parágrafo 6. Os parágrafos 12 a 22 dão orientação sobre como determinar se uma especificação é uma condição ou uma restrição. Uma entidade analisa cada uma e todas as especificações relacionadas com um influxo de recursos para determinar se essas especificações impõem condições ou restrições.
8.2 - Mensuração de passivos no reconhecimento inicial
52 - A quantia reconhecida como um passivo deve ser a melhor estimativa da quantia necessária para liquidar a obrigação presente à data de relato.

53 - A estimativa deve atender aos riscos e incertezas que rodeiam os acontecimentos que dão origem ao reconhecimento do passivo. Quando o valor temporal do dinheiro for material, o passivo será mensurado pelo valor presente da quantia que se espera ser necessária para liquidar a obrigação. Este requisito está de acordo com os princípios estabelecidos na NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

9 - Impostos

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

55 - Os recursos provenientes de impostos satisfazem a definição de ativo quando a entidade controla os recursos em consequência de um acontecimento passado (o acontecimento tributável) e espera que desses recursos resultem benefícios económicos futuros ou potencial de serviço. Os recursos provenientes de impostos satisfazem os critérios de reconhecimento como ativo quando for provável que o influxo de recursos ocorra e o seu justo valor possa ser mensurado com fiabilidade. O grau de probabilidade associado ao influxo de recursos é determinado com base na prova disponível no momento do reconhecimento inicial.

56 - O rendimento proveniente de impostos só surge para a entidade sujeito ativo do imposto e não para outras entidades. Isto é, quando um imposto é cobrado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, acrescem ativos e rendimentos para o sujeito ativo do imposto e não para a Autoridade Tributária e Aduaneira. Adicionalmente, quando o Governo central lança um imposto cujos recebimentos passam para um Governo regional ou local com base numa apropriação continuada, a entidade contabilística Estado reconhece ativos e rendimentos relativos ao imposto, e uma diminuição em ativos e um gasto pela transferência desse imposto para o Governo regional ou local. Os Governos regionais ou locais reconhecerão ativos e rendimentos como transferência. Quando uma única entidade cobra impostos em nome de várias outras entidades, atua como um agente para todas elas.

57 - Os impostos não satisfazem a definição de contribuições dos proprietários para o património líquido porque o pagamento de impostos não dá aos contribuintes o direito de receber distribuições de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço da entidade durante a sua vida, nem o pagamento de impostos proporciona aos contribuintes um direito de propriedade sobre o Estado que possa ser vendido, trocado, transferido ou remido.

58 - Os impostos satisfazem a definição de transação sem contraprestação porque o contribuinte transfere recursos para o Governo, sem receber diretamente valor igual ou aproximado pela troca. Embora o contribuinte possa beneficiar de um conjunto de políticas sociais estabelecidas pelo Governo, estas não são proporcionadas diretamente como uma retribuição pelo pagamento de impostos.

59 - Como referido no parágrafo 47, alguns impostos são lançados para finalidades específicas. Se for exigido que o sujeito ativo do imposto reconheça um passivo com respeito a quaisquer condições relativas aos ativos reconhecidos em consequência de impostos lançados para finalidades específicas, o mesmo não reconhece o rendimento enquanto não se encontrar satisfeita a condição e o passivo for reduzido. Contudo, na maioria dos casos, não se espera que os impostos lançados para finalidades específicas deem origem a um passivo porque as finalidades específicas referem-se a restrições e não a condições.

9.1 - Acontecimento tributável

60 - Existem várias categorias de impostos. A entidade que relata deve determinar, com base na lei fiscal em vigor, qual é o acontecimento tributável para cada um dos vários impostos existentes. De acordo com a lei, o acontecimento tributável relativo a, por exemplo:

(a) Imposto sobre o rendimento, é o ganho decorrente de rendimentos tributáveis, obtidos pelo contribuinte durante um período de tributação;

(b) Imposto sobre o valor acrescentado, é a realização de atividade tributável do contribuinte durante um período de tributação;

(c) Imposto especial sobre consumo, é a compra ou venda de bens ou serviços tributáveis durante um período de tributação;

(d) Taxa alfandegária, é o movimento de bens ou serviços sujeitos a essa taxa que atravessam limites de fronteiras alfandegárias;

(e) Impostos sobre a propriedade é a passagem da data em que o imposto é lançado, ou o período relativo ao qual o imposto é lançado, se tal imposto for lançado numa base periódica.

9.2 - Adiantamentos de recebimentos de impostos

61 - Consistente com as definições de ativos e passivos e os requisitos do parágrafo 54, os recursos relativos a impostos recebidos antes da ocorrência do acontecimento tributável são reconhecidos como um ativo e um

passivo (adiantamentos de recebimentos) porque o acontecimento que dá origem ao direito do sujeito ativo sobre os impostos ainda não ocorreu e os critérios para reconhecimento do rendimento por impostos não estão ainda satisfeitos não obstante a entidade já ter recebido um influxo de recursos. Os adiantamentos de recebimentos relativos a impostos não são no fundo diferentes de outros adiantamentos, pelo que deve ser reconhecido um passivo até que ocorra o acontecimento tributável. Quando o acontecimento tributável ocorrer, o passivo é eliminado e o rendimento reconhecido.

9.3 - Mensuração de ativos provenientes de transações fiscais

62 - O parágrafo 38 exige que os ativos que surjam de transações fiscais sejam mensurados pelo justo valor à data de aquisição. Estes ativos são mensurados pela melhor estimativa do influxo de recursos para a entidade. As entidades deverão desenvolver políticas contabilísticas para a mensuração de ativos provenientes de transações fiscais que estejam em conformidade com os requisitos do parágrafo 38. As políticas contabilísticas para estimar estes ativos deverão ter em conta tanto a probabilidade de os recursos provenientes de transações fiscais fluírem para o sujeito ativo, como o justo valor dos ativos que surgiram.

63 - Quando existir uma separação entre o momento do acontecimento tributável e a cobrança do respetivo imposto, as entidades públicas devem mensurar com fiabilidade os ativos que surjam de transações fiscais usando, por exemplo, modelos estatísticos baseados no historial de cobrança do imposto em particular de períodos anteriores. Estes modelos devem atender ao momento dos pagamentos dos contribuintes, às respetivas declarações e à relação entre os impostos a receber e outros acontecimentos na economia, bem como a outros fatores com relevância fiscal e considerados adequados às circunstâncias.

64 - A mensuração de ativos e de rendimentos provenientes de transações fiscais tendo por base modelos estatísticos pode dar origem a que a quantia real de ativos e de rendimentos reconhecidos seja diferente das quantias determinadas em períodos de relato subsequentes como devidas pelos contribuintes no período de relato corrente. As revisões das estimativas são feitas de acordo com a NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros.

65 - Em alguns casos, os ativos provenientes de transações fiscais e o respetivo rendimento não podem ser mensurados com fiabilidade senão algum tempo após ter ocorrido o acontecimento tributável. Isto pode ocorrer se a base fiscal for volátil e não for possível efetuar uma estimativa razoável. Em muitos casos, os ativos e os rendimentos podem ser reconhecidos no período subsequente à ocorrência do acontecimento tributável. Porém, existem circunstâncias excecionais em que passam vários períodos de relato antes de o acontecimento tributável originar um influxo de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço que satisfaça a definição de um ativo e os critérios para o seu reconhecimento. Por exemplo, pode levar vários anos a determinar e mensurar com fiabilidade a quantia de imposto devido com respeito a um grande inventário dum falecido devido ao facto de incluir um conjunto de antiguidades e obras de arte valiosas que exigem avaliações de especialistas. Consequentemente, os critérios de reconhecimento podem não estar satisfeitos até que o imposto seja liquidado.

9.4 - Gastos pagos através do sistema fiscal e dispêndios fiscais

66 - O rendimento de impostos deve ser determinado por uma quantia bruta. Não deve ser reduzido por gastos pagos através do sistema fiscal.

67 - O rendimento fiscal não deve ser aumentado pela quantia de dispêndios fiscais.

68 - Em certas circunstâncias, o sistema fiscal é usado para encorajar determinados comportamentos financeiros e desencorajar outros comportamentos. Por exemplo, pode ser permitido que os proprietários de habitação própria deduzam juros ao seu rendimento bruto quando calculam o rendimento coletável. Estes tipos de benefícios estão disponíveis apenas aos contribuintes. Se uma entidade (incluindo um indivíduo) não pagar impostos, não pode ter acesso a estes benefícios. Estes benefícios designam-se dispêndios fiscais. Os dispêndios fiscais são rendimento abdicado, não gastos, e não dão origem a influxos ou exfluxos de recursos - isto é, não dão origem a ativos, passivos, rendimento ou gastos do sujeito ativo que tributa.

69 - A principal distinção entre gastos pagos através do sistema fiscal e dispêndios fiscais é que, relativamente aos gastos pagos através do sistema fiscal a quantia é disponibilizada aos recetores independentemente destes pagarem ou não impostos, ou de utilizarem qualquer mecanismo específico para pagar os seus impostos.

A NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Orçamentais e Financeiras, proíbe a compensação de itens de rendimento e de gastos, salvo se permitida por uma outra Norma. A compensação de rendimento e de gastos pagos através do sistema fiscal não é permitida.

10 - Transferências

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

71 - As transferências incluem transferências financeiras, subsídios, perdões de dívidas, multas e outras penalidades, legados, ofertas, doações e bens e serviços em espécie. Todos estes itens têm como característica comum o facto de transferirem recursos de uma entidade para outra sem haver como troca um valor aproximadamente igual, e não são impostos conforme definido nesta Norma.

72 - As transferências satisfazem a definição de um ativo quando a entidade controla os recursos em consequência de um acontecimento passado (a transferência) e espera receber desses recursos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço. As transferências satisfazem os critérios de reconhecimento de um ativo quando for provável que o influxo de recursos ocorra e o seu justo valor possa ser mensurado com fiabilidade. Em determinadas circunstâncias, tal como quando um credor perdoa um passivo, pode surgir uma diminuição na quantia escriturada de um passivo anteriormente reconhecido. Nestes casos, em vez de reconhecer um ativo em consequência da transferência, a entidade diminui a quantia escriturada do passivo.

73 - Uma entidade obtém o controlo de recursos transferidos, seja quando os recursos foram transferidos para a entidade, seja quando a entidade detém um direito vinculativo perante o cedente. Muitos acordos para a transferência de recursos tornam-se vinculativos para todas as partes, mesmo antes da transferência ocorrer. Porém, algumas vezes uma entidade promete transferir recursos, mas não o faz. Consequentemente, só deverão ser reconhecidos ativos, passivos e ou rendimento quando for exigível o direito e a entidade avaliar que é provável que ocorra o influxo de recursos. Até esse momento, a entidade não pode excluir ou regular o acesso de terceiros aos benefícios dos recursos propostos para a transferência.

74 - As transferências de recursos que satisfaçam a definição de contribuições dos proprietários para o património líquido não dão origem a rendimento. Os acordos que especificam que a entidade que proporciona recursos tem direito a distribuições de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço durante a vida da entidade recetora, ou a distribuição de qualquer excedente de ativos sobre passivos, no caso da entidade recetora ser extinta, ou que especificam que a entidade que proporciona recursos adquire uma participação financeira na entidade recetora, que possa ser vendida, trocada, transferida ou remida são, em substância, acordos para realizar uma contribuição dos proprietários.

75 - As transferências satisfazem a definição de transações sem contraprestação porque o cedente proporciona recursos à entidade recetora sem que esta proporcione valor aproximadamente igual em troca. Se um acordo estipular que a entidade recetora tem de proporcionar valor aproximadamente igual em troca, esse acordo não é um acordo de transferência, mas um contrato para uma transação com contraprestação que deve ser contabilizado de acordo com a NCP 13.

76 - Uma entidade deve analisar todas as especificações contidas nos acordos de transferência para determinar se assume um passivo quando aceita recursos transferidos.

10.1 - Mensuração de ativos transferidos

77 - Conforme exigido pelo parágrafo 38, os ativos transferidos são mensurados pelo seu justo valor à data de aquisição. As entidades devem desenvolver políticas contabilísticas para o reconhecimento e mensuração de ativos que sejam consistentes com as NCP. Como anteriormente referido, os inventários, os ativos fixos tangíveis ou as propriedades de investimento adquiridos por meio de transações sem contraprestação, devem ser inicialmente mensurados pelo seu justo valor à data de aquisição, de acordo os requisitos da NCP 10 - Inventários, NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis e NCP 8 - Propriedades de Investimento. Os instrumentos financeiros, incluindo caixa e contas a receber que satisfaçam a definição de um instrumento financeiro, e outros ativos, serão também mensurados pelo seu justo valor à data de aquisição de acordo com o parágrafo 38 e a política contabilística apropriada.

10.2 - Perdão de dívida e assunção de passivos

78 - Os financiadores podem desistir do seu direito de cobrar uma dívida a uma entidade pública cancelando efetivamente a dívida. Por exemplo, o Governo central pode cancelar um empréstimo devido por um Governo regional. Nestas circunstâncias, o Governo regional reconhece um aumento no ativo porque foi extinto um passivo anteriormente reconhecido.

79 - As entidades reconhecem um rendimento relativamente a um perdão de dívida quando a dívida antiga deixa de satisfazer a definição de um passivo ou os critérios para reconhecimento como um passivo, desde

que o perdão de dívida não satisfaça a definição de uma contribuição dos proprietários para o património líquido.
80 - Quando uma entidade que controla perdoa uma dívida devida por uma entidade totalmente controlada, ou assume os seus passivos, a transação pode ser uma contribuição dos proprietários no património líquido, como descrito nos parágrafos 33 e 34.
81 - O rendimento proveniente de um perdão de dívida é mensurado pela quantia escriturada da dívida perdoada.
10.3 - Multas e outras penalidades
82 - As multas e outras penalidades são benefícios económicos ou potencial de serviço recebido ou a receber por uma entidade pública, de pessoas singulares ou coletivas, conforme determinado por um tribunal ou outro organismo com poderes legais, em consequência dessas pessoas terem violado requisitos legais ou regulamentares em vigor.
83 - Normalmente as multas e outras penalidades exigem que uma entidade transfira uma quantia fixa de dinheiro para a entidade beneficiária e não impõe a esta quaisquer obrigações que possam ser reconhecidas como um passivo. Assim, as multas e outras penalidades são reconhecidas como rendimento quando a quantia a receber satisfizer a definição de ativo e os respetivos critérios para reconhecimento. Quando uma entidade cobra multas e outras penalidades na qualidade de agente, a multa não é considerada um rendimento da entidade cobradora, conforme referido no parágrafo 10. Os ativos provenientes de multas e outras penalidades são mensurados pela melhor estimativa do influxo de recursos para a entidade.
10.4 - Legados
84 - Um legado é uma transferência feita de acordo com o testamento da pessoa falecida. O acontecimento passado que dá origem ao controlo de recursos que incorporam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço relativo a um legado ocorre quando a entidade tem um direito executável, por exemplo à morte do testador, ou quando estiver garantida a sua legitimação.
85 - Os legados que satisfaçam a definição de ativo são reconhecidos como ativos e património líquido quando for provável que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço fluam para a entidade e o justo valor dos mesmos possa ser mensurado com fiabilidade. Pode ser problemático determinar a probabilidade de um influxo de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço se decorrer um período de tempo significativo entre a morte do testador e o momento em que a entidade recebe quaisquer ativos. Em certos casos a entidade pode ter necessidade de determinar se os bens da pessoa falecida são suficientes para satisfazer todos os direitos sobre os mesmos e para satisfazer todos os legados. O facto de o testamento estar em disputa também afetará a probabilidade de ativos fluírem para a entidade.
86 - O justo valor dos ativos legados é determinado da mesma maneira que as ofertas e as doações, conforme se descreve no parágrafo 91. Nas situações em que os bens legados estão sujeitos a tributação, a autoridade fiscal pode já ter determinado o justo valor do ativo legado à entidade, e essa quantia pode estar já disponível para a entidade. Os legados são mensurados pelo justo valor dos recursos recebidos ou a receber.
10.5 - Ofertas e doações, incluindo bens em espécie
87 - As ofertas e doações são transferências voluntárias de ativos, incluindo dinheiro ou outros ativos monetários, ou bens e serviços em espécie, que uma entidade põe à disposição de outra, livre de especificações. Relativamente a ofertas e doações de dinheiro e outros ativos monetários e bens em espécie, o acontecimento passado que dá origem ao controlo de recursos que incorporam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço é geralmente o recebimento da oferta ou da doação.
88 - As ofertas e doações são reconhecidas como ativos e património líquido quando for provável que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço fluam para a entidade e o justo valor dos ativos possa ser mensurado com fiabilidade. Relativamente às ofertas e doações, o ato de oferecer ou doar e a transferência do título legal, são muitas vezes simultâneos. Nestas circunstâncias, não há dúvida quanto aos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço que fluem para a entidade.
89 - Os bens em espécie são ativos tangíveis transferidos para uma entidade numa transação sem contraprestação, sem encargo, mas podem estar sujeitos a especificações.
90 - Os bens em espécie são reconhecidos como ativos quando são recebidos, ou quando existe um acordo vinculativo para os receber. Se os bens em espécie são recebidos sem imposição de condições, o ganho deve ser reconhecido imediatamente no património líquido. Se existir imposição de condições, é reconhecido um passivo que é reduzido à medida que as condições são satisfeitas ao mesmo tempo que é reconhecido o ganho.

91 - No reconhecimento inicial, as ofertas e doações, incluindo bens em espécie, são mensurados pelo seu justo valor à data de aquisição que pode ser certificado por referência a um mercado ativo ou por avaliação Para muitos ativos, o justo valor será rapidamente determinável com referência a preços cotados num mercado ativo e com liquidez. Por exemplo, podem usualmente ser obtidos preços de mercado correntes para terrenos, edifícios não especializados, veículos motorizados e muitos outros tipos de instalações e equipamentos.

10.6 - Garantias

92 - Garantias são compromissos não obrigatórios para transferir ativos para a entidade recetora. As garantias não satisfazem a definição de um ativo porque a entidade recetora é incapaz de controlar o acesso do cedente aos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço incorporados no item garantido. As entidades não devem reconhecer itens garantidos como ativos ou ganhos. Se o item garantido for subsequentemente transferido para a entidade recetora, deve ser reconhecido como oferta ou doação, de acordo com os parágrafos 87 a 91 acima. As garantias podem dar lugar a divulgação como ativos contingentes segundo os requisitos da NCP 15 - Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes.

10.7 - Adiantamentos de recebimentos de transferências

93 - Quando uma entidade receber recursos antes de um acordo de transferência se tornar vinculativo, os recursos são reconhecidos com um ativo quando satisfizerem a definição de ativo e os critérios para o seu reconhecimento. A entidade deverá reconhecer também um passivo relativo ao adiantamento, caso o acordo de transferência ainda não seja vinculativo. Os adiantamentos de recebimentos relativos a transferências não são substantivamente diferentes de outros adiantamentos, pelo que deve ser reconhecido um passivo até que ocorra o acontecimento que torna o acordo vinculativo e sejam preenchidas todas as outras condições estipuladas no acordo. Quando esse acontecimento ocorrer e forem preenchidas todas as outras condições estipuladas no acordo, o passivo é eliminado e o rendimento é reconhecido.

10.8 - Empréstimos bonificados

94 - Empréstimos bonificados são empréstimos recebidos por uma entidade em condições mais favoráveis que as praticadas no mercado. A parte do empréstimo que seja pagável, juntamente com o pagamento de juros, é uma transação com contraprestação e é contabilizada de acordo com a NCP 18 - Instrumentos Financeiros. Uma entidade deve avaliar se qualquer diferença entre o preço da transação e o justo valor do empréstimo no reconhecimento inicial é rendimento sem contraprestação que deva ser contabilizado de acordo com esta Norma.

95 - Quando uma entidade avaliar que a diferença entre o preço da transação e o justo valor do empréstimo no reconhecimento inicial é um rendimento sem contraprestação, deve reconhecer essa diferença como um rendimento, exceto se existir uma obrigação presente (por exemplo, quando condições específicas impostas sobre o ativo transferido pelo recetor resultem numa obrigação presente). Quando existir uma obrigação presente ela é reconhecida como um passivo. À medida que a entidade satisfaça a obrigação presente, o passivo é reduzido e uma quantia igual é reconhecida como rendimento.

NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

1 - Objetivo

O objetivo desta Norma é definir provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, e identificar as circunstâncias em que as provisões devem ser reconhecidas e como devem ser mensuradas. A NCP 1 exige que seja divulgada informação acerca de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes em notas explicativas às demonstrações e financeiras, para permitir que os utilizadores compreendam a sua natureza, oportunidade e quantia.

2 - Âmbito

1 - Esta Norma aplica-se na contabilização de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, exceto:

(a) Provisões e passivos contingentes provenientes de benefícios sociais proporcionados por uma entidade, pelos quais não receba retribuição que seja aproximadamente igual ao valor de bens e serviços que presta como contrapartida direta dos beneficiários desses serviços;

(b) Os resultantes de contratos executórios, exceto quando o contrato seja oneroso, sujeito a outras disposições de outras alíneas deste parágrafo;

(c) Os contratos de seguro no âmbito das normas internacionais ou nacionais de contabilidade relevantes que tratem de contratos de seguro;

(d) Os que estejam cobertos por uma outra NCP;

(e) Os originados em impostos sobre o rendimento ou equivalentes a impostos sobre o rendimento; e

(f) Os decorrentes de benefícios de empregados, exceto benefícios de cessação de emprego que surjam em consequência de uma reestruturação, conforme tratado na presente Norma.
2 - Esta Norma não se aplica a instrumentos financeiros (incluindo garantias) que estejam no âmbito da NCP 18 - Instrumentos Financeiros;
3 - Esta Norma aplica-se a provisões para reestruturações (incluindo unidades operacionais descontinuadas). Em alguns casos, uma reestruturação pode satisfazer a definição de uma unidade operacional descontinuada.
2.1 - Benefícios sociais
4 - Para efeitos desta Norma "benefícios sociais" referem-se a bens, serviços e outros benefícios proporcionados no prosseguimento de objetivos de política social do Governo. Estes benefícios podem incluir:
(a) A prestação à comunidade de serviços de saúde, educação, habitação, transportes e outros serviços sociais. Em muitos casos, não se exige aos beneficiários destes serviços qualquer pagamento de uma quantia equivalente ao valor destes serviços; e
(b) Pagamento de benefícios a famílias, idosos, inválidos, desempregados, veteranos e outros. Isto é, todos os níveis de governo podem proporcionar assistência financeira a indivíduos e grupos da comunidade para acederem a serviços que satisfaçam as suas necessidades particulares ou para complementar o seu rendimento.
5 - Em muitos casos, as obrigações de proporcionar benefícios sociais surgem como uma consequência do compromisso do Governo de levar a efeito determinadas atividades numa base continuada durante um longo prazo, a fim de fornecer determinados bens e prestar serviços à comunidade. A necessidade, a natureza e o fornecimento de bens e serviços para satisfazer obrigações de política social dependem muitas vezes de um conjunto de condições sociais e demográficas, e são difíceis de prever. Estes benefícios são geralmente classificados como proteção social, educação e saúde e exigem muitas vezes uma avaliação atuarial para determinar a quantia de qualquer passivo que surja a respeito dos mesmos.
6 - Para que uma provisão ou contingência proveniente de um benefício social seja excluída do âmbito desta Norma, a entidade que proporciona esse benefício não receberá retribuição aproximadamente igual ao valor de bens e serviços proporcionados, diretamente como retorno dos destinatários do benefício. Esta exclusão deve englobar as circunstâncias em que se suporta um gasto com respeito ao benefício, mas não existe relação direta entre esse gasto e o benefício recebido. A exclusão destas provisões e passivos contingentes do âmbito desta Norma reflete a perspetiva de que a determinação do que constitui o acontecimento que cria obrigações e a mensuração do respetivo passivo, exige consideração adicional, eventualmente no âmbito de outras Normas.
7 - Quando uma entidade entender reconhecer uma provisão para tais obrigações, a entidade deve divulgar o critério na base do qual essas provisões foram reconhecidas e a base de mensuração adotada. A entidade também deve fazer outras divulgações exigidas a respeito dessas provisões previstas na NCP 1 e seguir a orientação sobre assuntos não especificamente tratados nesta e noutras NCP, nomeadamente requisitos relacionados com a escolha e divulgação de políticas contabilísticas.
8 - Em alguns casos, os benefícios sociais podem dar origem a um passivo relativamente ao qual haja:
(a) Pouca ou nenhuma incerteza quanto à quantia; e
(b) O momento da obrigação não seja incerto.
Assim, não é provável que estas condições satisfaçam a definição de provisão desta Norma. Quando existam tais passivos relativos a benefícios sociais, eles são reconhecidos quando satisfaçam os critérios de reconhecimento como passivos.
2.2 - Outras exclusões do âmbito da Norma
9 - Quando uma outra NCP aborda um tipo específico de provisão, passivo contingente ou ativo contingente, a entidade aplica essa Norma em vez desta. Por exemplo, alguns tipos de provisões são abordadas em Normas sobre:
(a) Contratos de construção (ver NCP 12 - Contratos de Construção); e
(b) Locações (ver NCP 6 - Locações). Porém, como a NCP 6 não contém quaisquer requisitos específicos sobre o tratamento de locações operacionais que se tenham tornado onerosas, a presente Norma aplica-se a esses casos.
10 - Algumas quantias tratadas como provisões podem relacionar-se com o reconhecimento do rendimento, por exemplo, quando uma entidade dá garantias em troca de uma retribuição. Dado que a presente Norma não trata do reconhecimento do rendimento, nestes casos deve aplicar-se a NCP 13 - Rendimento de

Transações com Contraprestação, que identifica as circunstâncias em que o rendimento deste tipo de transações é reconhecido e proporciona orientação prática sobre a aplicação dos critérios de reconhecimento.
11 - A presente Norma define provisões como passivos de momento ou quantia incertos. O termo provisão tem sido usado no contexto de itens como depreciação, imparidade de ativos e dívidas de cobrança duvidosa. Estes itens são, na realidade, ajustamentos às quantias escrituradas de ativos e não são tratados nesta Norma.
3 - Definições
12 - Os termos seguintes são usados nesta Norma com os significados indicados:
Acontecimento que cria obrigações é um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva que resulta no facto de uma entidade não ter qualquer alternativa realista senão liquidar essa obrigação.
Ativo contingente é um ativo possível que decorre de acontecimentos passados e cuja existência apenas será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos que não está totalmente sob controlo da entidade.
Contratos executórios são contratos segundo os quais nenhuma das partes cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes cumpriram parcialmente as suas obrigações em igual extensão.
Contrato oneroso é um contrato para a troca de ativos ou serviços, em que os custos inevitáveis para satisfazer as obrigações excedem os benefícios económicos ou potencial de serviço que se espera serem recebidos sob tal contrato.
Obrigação construtiva é uma obrigação que deriva das ações de uma entidade quando:
(a) Por via de um padrão estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração atual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outros que aceitará determinadas responsabilidades; e
(b) Por isso, a entidade criou uma expetativa válida por parte desses outros de que aceitará essas responsabilidades.
Obrigação legal é uma obrigação que deriva de:
(a) Um contrato (através dos seus termos explícitos ou implícitos);
(b) Legislação; ou
(c) Outras disposições legais.
Passivo contingente é:
(a) Uma obrigação possível que decorre de acontecimentos passados e cuja existência apenas será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos, que não estão totalmente sob controlo da entidade; ou
(b) Uma obrigação presente que decorre de acontecimentos passados, mas não é reconhecida porque:
(i) Não é provável que seja exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidar essa obrigação; ou
(ii) A quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.
Provisão é um passivo de momento ou quantia incertos.
Reestruturação é um programa que é planeado e controlado pelo órgão de gestão e que altera materialmente:
(a) O âmbito das atividades de uma entidade; ou
(b) A forma como essas atividades são conduzidas.
3.1 - Provisões e outros passivos
13 - As provisões podem ser distinguidas de outros passivos, tais como contas a pagar e acréscimos, porque há incerteza acerca do momento ou da quantia dos dispêndios futuros exigidos na sua liquidação. Por oposição:
(a) As contas a pagar são responsabilidades para pagar bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos e tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor (e incluem pagamentos relativos a benefícios sociais quando existam acordos formais para quantias específicas);
(b) Acréscimos são responsabilidades para pagar bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos mas não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo quantias devidas a empregados (por exemplo, quantias relacionadas com férias a pagar). Ainda que, algumas vezes, seja necessário estimar a quantia ou momento dos acréscimos, a incerteza é muito menor do que nas provisões.
3.2 - Relação entre provisões e passivos contingentes
14 - Em sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas quanto ao momento ou à quantia. Porém, no âmbito desta Norma, o termo "contingente" é usado para passivos e ativos que não são reconhecidos porque a sua existência só será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais

acontecimentos futuros incertos, não totalmente dentro do controlo da entidade. Além disso, o termo "passivo contingente" é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.
15 - Esta Norma faz a distinção entre:
(a) Provisões - que são reconhecidas como passivos (presumindo que a respetiva quantia pode ser fiavelmente estimada) porque são obrigações presentes e é provável que seja exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para pagar essas obrigações; e
(b) Passivos contingentes - que não são reconhecidos como passivos porque são:
(i) Obrigações possíveis, que carecem de confirmação se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço; ou
(ii) Obrigações presentes, que não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma, quer porque não é provável que seja exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidar a obrigação, quer porque não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação.
4 - Reconhecimento
4.1 - Provisões
16 - Uma provisão deve ser reconhecida quando, cumulativamente:
(a) Uma entidade tem uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
(b) É provável que seja exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para pagar essa obrigação;
(c) Pode ser feita uma estimativa fiável da quantia dessa obrigação.
4.1.1 - Obrigação presente
17 - Em alguns casos não é claro se há ou não uma obrigação presente. Nestes casos, presume-se que um acontecimento passado deu origem a uma obrigação presente se, tomando em consideração toda a evidência disponível, for provável que tal obrigação exista à data de relato.
18 - Na maioria dos casos será claro se um acontecimento passado deu origem a uma obrigação presente. Noutros casos, por exemplo num processo judicial, pode ser discutível se certos acontecimentos ocorreram ou não ou se esses acontecimentos deram origem a uma obrigação presente. Em tais casos, uma entidade determina se existe uma obrigação presente à data de relato tendo em conta toda a evidência disponível, incluindo, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer prova adicional proporcionada por acontecimentos após a data de relato. Com base em tal evidência, a entidade:
(a) Reconhece uma provisão quando for provável que exista uma obrigação presente à data de relato (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e
(b) Divulga um passivo contingente quando for provável que não exista uma obrigação presente à data de relato, exceto se for remota a possibilidade de haver um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço.
4.1.2 - Acontecimento passado
19 - Um acontecimento passado que conduza a uma obrigação presente designa-se um "acontecimento que cria obrigações". Para um acontecimento ser assim designado, é necessário que a entidade não tenha qualquer alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo mesmo, o que apenas ocorre:
(a) Quando a liquidação da obrigação possa ser imposta por lei; ou
(b) No caso de uma obrigação construtiva, quando o acontecimento (que pode ser uma ação da entidade) crie, em terceiros, expetativas válidas de que a entidade cumprirá a obrigação.
20 - As demonstrações financeiras tratam da posição financeira de uma entidade no fim de um período de relato e não da sua posição financeira no futuro. Por isso, nenhuma provisão é reconhecida para cobrir os gastos que sejam necessários suportar para uma entidade prosseguir, no futuro, atividades já em curso. Os únicos passivos reconhecidos no balanço de uma entidade são os que existem à data de relato.
21 - Apenas as obrigações provenientes de acontecimentos passados, que existam independentemente das ações futuras de uma entidade (isto é, da conduta futura das suas atividades) são reconhecidas como provisões. Constituem exemplos de tais obrigações, penalizações ou gastos de limpeza relativos a danos ambientais ilegais, impostos por lei a uma entidade pública. Qualquer destas obrigações conduz a um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidação, independentemente das ações futuras da entidade. De forma análoga, uma entidade pública reconhecerá uma provisão para os gastos de desmantelamento de uma instalação de defesa ou de uma central nuclear pública, até ao ponto em que essa entidade seja obrigada a retificar danos já causados. A NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis, trata de itens,

incluindo gastos de desmantelamento e de restauro de locais, que sejam incluídos no custo de um ativo. Pelo contrário, por imposição da lei, pressão dos cidadãos, ou um desejo de demonstrar liderança comunitária, a entidade pode pretender ou precisar de efetuar dispêndios para operar de um modo particular no futuro. Um exemplo é quando uma entidade pública decide colocar controlos de emissão em alguns dos seus veículos, ou um laboratório do Governo decide instalar unidades de extração de fumos para proteger os empregados da poluição de alguns químicos. Dado que a entidade pode evitar dispêndios futuros através das suas ações futuras, por exemplo, alterando a sua forma de operar, ela não tem qualquer obrigação presente por esse dispêndio futuro e, por isso, não é reconhecida qualquer provisão.

22 - Uma obrigação envolve sempre uma outra parte a quem tal obrigação é devida. Porém, não é necessário saber a identidade da parte a quem a obrigação é devida pois, na verdade, a obrigação pode existir perante o público em geral. Dado que uma obrigação envolve sempre um compromisso para com outra parte, uma decisão do órgão de gestão da entidade responsável só dá origem a uma obrigação construtiva à data de relato se a decisão tiver sido comunicada aos destinatários antes dessa data e de uma forma suficientemente específica para suscitar neles uma expetativa válida de que a entidade cumprirá as suas responsabilidades.

23 - Um acontecimento que não dá origem de imediato a uma obrigação, pode originá-la mais tarde, devido a alterações na lei ou por força de uma ação (por exemplo, uma declaração pública suficientemente específica) da entidade que dê origem a uma obrigação construtiva. Por exemplo, quando um dano ambiental é causado por uma entidade pública, pode não haver qualquer obrigação para remediar as consequências. Porém, o dano tornar-se-á um acontecimento que cria obrigações quando uma nova lei exija que o dano existente seja reparado ou quando a entidade aceita publicamente a responsabilidade pela reparação de uma forma que cria uma obrigação construtiva.

4.1.3 - Provável exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço

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

25 - Quando houver várias obrigações similares (por exemplo, uma obrigação do Governo de compensar indivíduos que tenham recebido sangue contaminado de um hospital público), a probabilidade de que um exfluxo seja exigido para a sua liquidação é determinada considerando a classe de obrigações como um todo. Ainda que a probabilidade de exfluxo de qualquer um dos itens individualmente considerado possa ser reduzida, pode ser provável que algum exfluxo de recursos seja necessário para liquidar a classe de obrigações como um todo. Se for este o caso, é reconhecida uma provisão (se os outros critérios de reconhecimento forem satisfeitos).

4.1.4 - Estimativa fiável da obrigação

26 - O uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e tal não reduz a sua fiabilidade. Isto é especialmente verdade no caso de provisões que, pela sua natureza, são mais incertas do que a maior parte de outros ativos ou passivos. Salvo em casos excecionais, a entidade é capaz de determinar um conjunto de possíveis desfechos e pode, por isso, fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente fiável para reconhecer uma provisão.

27 - No caso extremamente raro em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido e, nesse caso, esse passivo é divulgado como um passivo contingente.

4.2 - Passivos contingentes

28 - Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente.

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

30 - Quando uma entidade for conjunta e solidariamente responsável por uma obrigação, a parte da obrigação que se espera que seja satisfeita por outras partes deve ser tratada como um passivo contingente. Por exemplo, no caso de uma dívida de um empreendimento conjunto, a parte da obrigação que deve ser satisfeita pelos outros participantes do empreendimento é tratada como um passivo contingente. A entidade

deve reconhecer uma provisão relativa à parte da obrigação em que seja provável um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço.
31 - Os passivos contingentes podem desenvolver-se de uma forma não esperada inicialmente. Por isso, devem ser continuamente avaliados para determinar se um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço se tornou provável. Se se tornar provável que seja necessário um exfluxo de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para um item previamente tratado como um passivo contingente, deve ser reconhecida uma provisão nas demonstrações financeiras do período em que a alteração da probabilidade ocorrer. Por exemplo, uma entidade pode ter violado uma lei ambiental, mas não ser claro se foi causado qualquer dano ao ambiente. Quando subsequentemente se tornar claro que foi causado dano e for exigido que o mesmo seja reparado, a entidade reconhecerá uma provisão, porque será nesse momento que se torna provável um exfluxo de benefícios económicos.
4.3 - Ativos contingentes
32 - Uma entidade não deve reconhecer um ativo contingente.
33 - Os ativos contingentes surgem geralmente de acontecimentos não planeados ou inesperados que não estão totalmente sob o controlo da entidade e dão origem à possibilidade de um influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço para a entidade. Um exemplo é uma reclamação que uma entidade está a fazer através de um processo judicial, quando o desfecho é incerto.
34 - Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras porque isso poderia resultar no reconhecimento de rendimentos que poderão nunca ser realizados. Porém, quando a realização do rendimento seja praticamente certa, então os ativos relacionados não são ativos contingentes e o seu reconhecimento é apropriado.
35 - Um ativo contingente deve ser divulgado quando seja provável um influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço.
36 - Os ativos contingentes devem ser avaliados continuamente para assegurar que os desenvolvimentos são apropriadamente refletidos nas demonstrações financeiras. Se se tornar praticamente certo que um influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço ocorrerá e o valor do ativo pode ser mensurado com fiabilidade, o ativo e o rendimento relacionado devem ser reconhecidos nas demonstrações financeiras do período em que a alteração ocorre. Se se tornar provável um influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço, a entidade deve divulgar um ativo contingente.
5 - Mensuração
5.1 - Melhor estimativa
37 - A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data de relato.
38 - A melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente é a quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data de relato ou para a transferir para um terceiro nessa data. Muitas vezes é quase impossível ou excessivamente dispendioso liquidar ou transferir uma obrigação na data de relato. Porém, a estimativa da quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação, constitui a melhor estimativa do dispêndio exigido para a liquidar nessa data.
39 - As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo julgamento do órgão de gestão da entidade, complementado pela experiência de transações similares e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes. A evidência considerada inclui qualquer informação adicional proporcionada por acontecimentos após a data de relato.
40 - As incertezas que envolvem a quantia a reconhecer como provisão devem ser tratadas de várias formas, de acordo com as circunstâncias. Quando a provisão que está a ser mensurada envolve uma grande população de itens, a obrigação deve ser estimada ponderando todos os possíveis desfechos pelas respetivas probabilidades associadas. Este método estatístico de estimativa designa-se "valor esperado". Por isso, a provisão será diferente dependendo da probabilidade de perda de uma dada quantia ser, por exemplo, 60 % ou 90 %. Quando existir um conjunto de desfechos possíveis num intervalo, e cada um dos pontos desse intervalo é tão provável como qualquer outro, é usado o ponto médio do intervalo.
41 - Quando estiver a ser mensurada uma única obrigação, o desfecho individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo. Contudo, mesmo em tal caso, a entidade deve considerar outros desfechos possíveis. Quando outros desfechos possíveis forem mais elevados ou mais reduzidos do que o desfecho mais provável, a melhor estimativa será uma quantia mais elevada ou mais reduzida, respetivamente. Por exemplo, se uma entidade tiver de reparar um dano importante num navio de defesa que está a construir para

outra entidade, o desfecho individual mais provável pode ser a reparação com sucesso na primeira tentativa por um custo de 100.000 unidades monetárias, mas é constituída uma provisão por uma quantia mais elevada se houver uma probabilidade significativa de poderem ser necessárias tentativas de reparação adicionais.

5.2 - Risco e incertezas

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

43 - O risco descreve a variabilidade do desfecho. Um ajustamento de risco pode aumentar a quantia pela qual um passivo é mensurado. É necessária prudência ao fazer julgamentos em condições de incerteza, a fim de que os rendimentos ou os ativos não sejam sobreavaliados e os gastos ou os passivos não sejam subavaliados. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma deliberada sobreavaliação de passivos. Por exemplo, se os custos projetados de um desfecho particularmente adverso forem estimados numa base prudente, esse desfecho não é deliberadamente tratado como mais provável do que seria na realidade. É necessária prudência para evitar duplicação de ajustamentos de risco e de incerteza com a consequente sobreavaliação de uma provisão.

44 - As incertezas que envolvem a quantia do dispêndio são divulgadas em notas explicativas às demonstrações financeiras (ver NCP 1).

5.3 - Valor presente

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

46 - Por força do valor temporal do dinheiro, as provisões relacionadas com exfluxos de caixa que surjam logo após a data de relato são mais onerosas do que aquelas em que os exfluxos de caixa da mesma quantia surjam mais tarde. Por isso, quando o efeito é material, as provisões devem ser descontadas.

Quando uma provisão for descontada durante um período de vários anos, o valor presente da provisão aumentará em cada ano à medida que a provisão mais se aproximar do momento esperado de liquidação.

47 - A presente Norma exige a divulgação do aumento, durante o período, na quantia descontada decorrente da passagem do tempo.

48 - A taxa de desconto deve ser uma taxa antes de impostos que reflita simultaneamente avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do passivo em questão. A taxa de desconto não deve refletir riscos para os quais tenham sido ajustadas estimativas de fluxos de caixa futuros.

5.4 - Acontecimentos futuros

49 - Os acontecimentos futuros que possam afetar a quantia exigida para liquidar uma obrigação devem ser refletidos na quantia de uma provisão quando haja evidência objetiva suficiente de que ocorrerão.

50 - Acontecimentos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar provisões. Por exemplo, algumas obrigações podem estar associadas a um índice para compensar os destinatários dos efeitos da inflação ou outras alterações de preços específicos. Se houver evidência suficiente de taxas provavelmente esperadas de inflação, tal deve ser refletido na quantia da provisão. Um outro exemplo de acontecimentos futuros suscetíveis de afetar a quantia de uma provisão, é quando uma entidade acredita que o custo de limpar o alcatrão, cinzas e outros poluentes associados a uma instalação de gás no fim da sua vida útil, será reduzido em consequência de alterações futuras da tecnologia. Neste caso, a quantia reconhecida reflete o custo que observadores tecnicamente qualificados e objetivos esperam razoavelmente que venha a ser suportado, tomando em consideração toda a evidência disponível à data quanto à tecnologia que estará disponível no momento da limpeza. Por conseguinte, é apropriado incluir, por exemplo, reduções esperadas de custos associados ao aumento da experiência pela aplicação de tecnologia existente, ou o custo esperado de aplicar tecnologia existente a uma maior ou mais complexa operação de limpeza do que a que tinha sido realizada anteriormente. Porém, a entidade não antecipa o desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova para limpezas, a menos que tal seja suportado por evidência suficiente e objetiva.

5.5 - Alienação esperada de ativos

51 - Os ganhos da alienação esperada de ativos não devem ser tomados em consideração ao mensurar uma provisão, mesmo que a alienação esperada esteja associada ao acontecimento que deu origem à provisão. Em vez disso, a entidade deve reconhecer os ganhos em alienações esperadas de ativos no momento especificado pela NCP que trata dos respetivos ativos.

6 - Reembolsos

52 - Quando se espera que uma parte ou a totalidade dos dispêndios exigidos para liquidar uma provisão sejam reembolsados por uma outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, for

praticamente certo que o mesmo será recebido se a entidade liquidar a obrigação. Tal reembolso deve ser tratado como um ativo separado. A quantia reconhecida do reembolso não deve exceder a quantia da provisão.
53 - Por vezes, a entidade tem a possibilidade de procurar um terceiro para pagar parte ou a totalidade dos dispêndios necessários para regularizar uma provisão (por exemplo, através de contratos de seguros, de cláusulas de indemnização ou de garantias de fornecedores). Esse terceiro pode ou reembolsar quantias pagas pela entidade ou pagar as quantias diretamente. Por exemplo, uma entidade pode ter uma responsabilidade legal em resultado de danos causados a terceiros no exercício da sua atividade. Porém, a entidade pode ser capaz de recuperar alguns dos dispêndios através de contratos de seguros.
54 - Em muitos casos, a entidade continua responsável pela quantia total em questão, pelo que terá de regularizar toda a quantia se o terceiro por qualquer razão não pagar. Nesta situação, é reconhecida uma provisão para o total da quantia da obrigação, sendo reconhecido um ativo separado pela quantia do reembolso esperado quando seja quase certo que tal será recebido se a entidade regularizar o passivo.
55 - Em alguns casos a entidade pode não ser responsável pelos custos em questão se o terceiro não pagar. Nestes casos, a entidade não tem qualquer responsabilidade por estes custos e eles não são incluídos na provisão.
56 - Na demonstração dos resultados, o gasto relacionado com a provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida do reembolso.
7 - Alterações nas provisões
57 - As provisões devem ser revistas em cada data de relato e ajustadas para refletirem a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que é necessário um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.
58 - Quando forem utilizadas quantias descontadas, a quantia escriturada de uma provisão aumenta em cada período para refletir a passagem do tempo. Este aumento é reconhecido como um gasto de juros.
8 - Utilização de provisões
59 - Uma provisão apenas deve ser utilizada para dispêndios relativamente aos quais foi originalmente reconhecida.
60 - Apenas os dispêndios que se relacionem com a provisão original são compensados contra a mesma. Compensar dispêndios contra uma provisão que foi originalmente reconhecida para uma outra finalidade ocultaria o impacto de dois acontecimentos diferentes.
9 - Aplicação das regras de reconhecimento e mensuração
9.1 - Resultados líquidos operacionais futuros
61 - Não devem ser reconhecidas provisões para prejuízos provenientes de atividades operacionais futuras, dado que não satisfazem a definição de passivo prevista no parágrafo 12 e os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos no parágrafo 16.
62 - A expetativa de prejuízos de atividades operacionais futuras é uma indicação de que certos ativos usados nestas atividades podem estar em imparidade, pelo que a entidade deve fazer o respetivo teste para esses ativos. A NCP 9 - Imparidade de Ativos proporciona orientação sobre a contabilização da imparidade de ativos.
9.2 - Contratos onerosos
63 - Se uma entidade tiver um contrato oneroso, a obrigação presente (líquida de recuperações) decorrente do contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.
64 - Este requisito só se aplica a contratos que sejam onerosos. São assim excluídos do âmbito desta Norma os contratos que proporcionem benefícios sociais, celebrados na expetativa de que a entidade não recebe, como contrapartida direta dos beneficiários desses serviços, retribuição que seja aproximadamente igual ao valor dos bens e serviços prestados.
65 - Muitos contratos que evidenciam transações com contraprestação (por exemplo, algumas encomendas de rotina) podem ser cancelados sem pagamento de qualquer compensação à outra parte, não havendo, por isso, qualquer obrigação. Outros contratos estabelecem direitos e obrigações para cada uma das partes contratantes em caso de cancelamento. Quando os acontecimentos tornam tais contratos onerosos, o contrato está dentro do âmbito desta Norma e existe um passivo que passa a ser reconhecido. Os contratos executórios que não sejam onerosos estão fora do âmbito da presente Norma.
66 - A presente Norma define um contrato oneroso como aquele em que os custos inevitáveis para satisfazer as obrigações de acordo com o contrato excedem os benefícios económicos ou potencial de serviço que se esperam receber segundo o mesmo, incluindo quantias recuperáveis. Por isso, é a obrigação presente líquida de recuperações que é reconhecida como uma provisão segundo o parágrafo 63. Os custos inevitáveis

segundo um contrato refletem pelo menos o custo líquido de sair do contrato, que é o mais baixo entre o custo de o cumprir e quaisquer retribuições ou penalizações que resultem do seu incumprimento.
67 - Antes de ser constituída uma provisão separada para um contrato oneroso, uma entidade reconhece qualquer perda por imparidade que tenha ocorrido nos ativos inerentes a esse contrato.
9.3 - Reestruturações
68 - Apresentam-se a seguir exemplos de acontecimentos que podem estar dentro da definição de reestruturação:
(a) Cessação ou alienação de uma atividade ou entidade pública;
(b) Encerramento de uma unidade administrativa ou cessação de atividades de uma entidade pública num local específico ou região ou a deslocalização de atividades de uma região para outra;
(c) Alterações na estrutura do órgão de gestão, por exemplo, eliminar um nível de administração ou serviço executivo; e
(d) Reorganizações fundamentais que tenham um efeito material na natureza e âmbito das operações da entidade.
69 - Uma provisão para gastos de reestruturação apenas é reconhecida quando são satisfeitos os critérios de reconhecimento geral de provisões estabelecidos na presente Norma. Os parágrafos seguintes estabelecem como é que os critérios de reconhecimento geral se aplicam às reestruturações.
70 - Uma obrigação construtiva relativa a uma reestruturação surge apenas quando uma entidade:
(a) Tem um plano formal detalhado para a reestruturação que identifique pelo menos:
(i) A respetiva unidade operacional/atividade ou a parte de uma unidade operacional/atividade;
(ii) As principais localizações afetadas;
(iii) A localização, função e número aproximado de empregados que serão compensados pela cessação dos seus serviços;
(iv) Os dispêndios que serão assumidos; e
(v) Quando será implementado o plano.
(b) Criou uma expetativa válida nos afetados de que levará a efeito a reestruturação, começando a implementar esse plano ou anunciando as suas principais características aos afetados pelo mesmo.
71 - No setor público, uma reestruturação pode ocorrer ao nível do Governo, nos seus diversos níveis, de um ministério, ou de uma entidade pública.
72 - A prova de que o governo nos seus diversos níveis ou uma entidade individual começou a implementar um plano de reestruturação, é evidenciada por exemplo, por:
(a) O anúncio público das principais características do plano;
(b) A venda ou transferência de ativos;
(c) A notificação da intenção de cancelar locações, ou
(d) O estabelecimento de contratos alternativos para clientes de serviços.
O anúncio público de um plano pormenorizado para reestruturar apenas constitui uma obrigação construtiva de reestruturar se a sua forma e detalhe (isto é, estabelecendo as principais características do plano) der origem a expetativas válidas em terceiros, nomeadamente utilizadores do serviço, fornecedores e empregados (ou seus representantes), de que o Governo ou a entidade levará a efeito a reestruturação.
73 - Para que um plano seja suficiente para dar origem a uma obrigação construtiva, quando comunicado aos terceiros por ela afetados, a sua implementação deve ser planeada para começar logo que possível e ser concluída num período de tempo que torne improváveis alterações significativas ao plano. Caso seja expetável que ocorra uma demora prolongada antes de iniciar a reestruturação ou que a reestruturação demorará um período longo não razoável, é improvável que o plano produza uma expetativa válida em terceiros de que o Governo ou entidade individual esteja, de momento, comprometido com a reestruturação, porque o período de tempo cria oportunidades ao Governo ou à entidade para alterar os seus planos.
74 - Uma decisão do órgão de gestão para reestruturar, tomada antes da data de relato, não dá origem a uma obrigação construtiva na data de relato a menos que a entidade tenha, antes desta data:
(a) Começado a implementar o plano de reestruturação; ou
(b) Anunciado as principais características do plano de reestruturação aos afetados por ele, de uma maneira suficientemente específica para criar uma expetativa válida nos mesmos de que a entidade concretizará a reestruturação.
Se uma entidade iniciar a implementação de um plano de reestruturação, ou anunciar as suas principais características aos afetados, somente após a data de relato, pode ser necessária divulgação segundo a NCP 17 - Acontecimentos Após a Data do relato, se a reestruturação for de tal importância que a sua não

divulgação afetaria a capacidade dos utilizadores das demonstrações financeiras de fazerem avaliações apropriadas e tomarem decisões económicas.
75 - Ainda que uma obrigação construtiva não seja somente criada por uma decisão do órgão de gestão, uma obrigação pode resultar de outros acontecimentos anteriores juntamente com tal decisão. Por exemplo, pode ter sido concluída a negociação com representantes dos trabalhadores para indemnizações ou compensações para cessação de trabalho, ou com os adquirentes de uma unidade operacional, encontrando-se somente a aguardar uma aprovação superior. Uma vez obtida a aprovação e comunicada às outras partes, a entidade tem uma obrigação construtiva para reestruturar, se as condições do parágrafo 70 forem satisfeitas.
9.3.1 - Venda ou transferência de operações
76 - Não surge qualquer obrigação em consequência da venda ou transferência de uma unidade operacional até que a entidade esteja comprometida com tal venda ou transferência, isto é, até que haja um acordo vinculativo.
77 - Mesmo quando uma entidade tenha tomado uma decisão de vender uma unidade operacional e tenha anunciado essa decisão publicamente, não está comprometida com a venda até que tenha sido identificado um comprador e haja um acordo de venda vinculativo. Até que tal acordo exista, a entidade pode alterar a sua intenção e de facto terá de tomar um outro caminho se não puder ser encontrado um comprador em condições aceitáveis. Quando uma venda é apenas uma parte de uma reestruturação, pode surgir uma obrigação construtiva para outras partes da reestruturação antes que exista um acordo de venda vinculativo.
78 - As reestruturações dentro do setor público envolvem muitas vezes a transferência de unidades operacionais de uma entidade controlada para outra, e pode envolver a transferência de unidades operacionais sem retribuição ou por uma retribuição simbólica. Tais transferências decorrem muitas vezes de um instrumento legal e não envolverão acordos como descrito no parágrafo 76. Quando as transferências propostas não conduzam ao reconhecimento de uma provisão, a transação planeada pode exigir divulgação segundo outras NCP tais como a NCP 17 - Acontecimentos Após a Data do Relato, e a NCP 20 - Divulgações de Partes Relacionadas.
9.3.2 - Provisões para reestruturações
79 - Uma provisão para reestruturações deve incluir apenas os dispêndios diretos provenientes da reestruturação, que são os que, simultaneamente:
(a) Estão necessariamente associados à reestruturação;
(b) Não estão associados às atividades em curso da entidade.
80 - Uma provisão para reestruturações não inclui os seguintes gastos:
(a) Relocalizar ou voltar a formar pessoal que continua;
(b) Comerciais;
(c) Investir em novos sistemas e redes de distribuição.
Estes dispêndios relacionam-se com a futura realização de uma atividade e não são passivos para reestruturação à data de relato. Tais dispêndios são reconhecidos na mesma base como se surgissem independentemente de uma reestruturação.
NCP 16 - Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
1 - Objetivo
1 - Uma entidade pode ter atividades com o estrangeiro de duas formas: pode ter transações em moeda estrangeira ou pode ter unidades operacionais estrangeiras. Adicionalmente, em circunstâncias excecionais, pode também apresentar as suas demonstrações financeiras numa moeda estrangeira. O objetivo desta Norma é estabelecer como se devem incluir transações em moeda estrangeira e unidades operacionais estrangeiras nas demonstrações financeiras de uma entidade, e como se devem transpor estas para a moeda de apresentação.
2 - Os principais aspetos abordados na presente Norma são: que taxas de câmbio usar, e como relatar os efeitos de alterações em taxas de câmbio nas demonstrações e financeiras.
2 - Âmbito
3 - A presente Norma aplica-se:
(a) Na contabilização de transações e saldos em moedas estrangeiras, exceto transações e saldos de derivados que estejam no âmbito da NCP 18 - Instrumentos Financeiros;
(b) Na transposição do desempenho financeiro e da posição financeira de unidades operacionais estrangeiras que sejam incluídas nas demonstrações financeiras da entidade através da consolidação integral ou do método da equivalência patrimonial; e

(c) Na transposição do desempenho financeiro e da posição financeira de uma entidade para a moeda de apresentação.
4 - Esta Norma aplica-se também a derivados em moeda estrangeira que não estejam no âmbito da NCP 18 - Instrumentos Financeiros (por exemplo, alguns derivados em moeda estrangeira que estão incorporados em outros contratos) e a situações em que uma entidade transponha quantias relativas a derivados da sua moeda funcional para a sua moeda de apresentação.
5 - Esta Norma não se aplica à contabilidade de cobertura de itens em moeda estrangeira, incluindo a cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, uma vez que estas situações se encontram no âmbito da NCP 18 - Instrumentos Financeiros.
6 - Esta Norma não se aplica à apresentação, na Demonstração dos Fluxos de Caixa, dos fluxos resultantes de transações em moeda estrangeira, ou à transposição da Demonstração dos Fluxos de Caixa de uma unidade operacional estrangeira.
3 - Definições
7 - Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados indicados:
Diferença de câmbio é a diferença que resulta da conversão de um determinado número de unidades de uma moeda para outra, a diferentes taxas de câmbio.
Investimento líquido numa unidade operacional estrangeira é a quantia do interesse da entidade que relata no património líquido dessa unidade operacional.
Itens monetários são valores monetários detidos, e ativos e passivos a receber ou a pagar num número fixado ou determinável de unidades de moeda.
Moeda de apresentação é a moeda em que as demonstrações financeiras da entidade que relata são apresentadas.
Moeda estrangeira é uma moeda que não seja a moeda funcional da entidade.
Moeda funcional é a moeda do ambiente económico principal em que a entidade opera.
Taxa de câmbio é o rácio de troca entre duas moedas.
Taxa de câmbio à vista é a taxa de câmbio para transação imediata.
Taxa de fecho é a taxa de câmbio à vista na data de relato.
Unidade operacional estrangeira é uma entidade que pode ser entidade controlada, associada, empreendimento conjunto ou sucursal de uma entidade que relata, cujas atividades são baseadas ou conduzidas num país ou numa moeda que não sejam o país ou a moeda da entidade que relata.
3.1 - Moeda funcional
8 - O ambiente económico principal em que uma entidade opera é geralmente aquele em que a entidade gera e despende dinheiro. Para determinar a sua moeda funcional uma entidade pública considera os seguintes fatores:
(a) A moeda:
(i) Em que são obtidos os rendimentos, tais como taxas, subsídios e multas;
(ii) Que influencia principalmente os preços de venda dos bens e serviços (muitas vezes esta será a moeda na qual os preços de venda dos seus bens e serviços estão expressos e são recebidos); e
(iii) Do país cujas forças competitivas e regulamentos determinam, de forma relevante, os preços de venda dos seus bens e serviços.
(b) A moeda que influencia, de forma relevante, os custos de mão-de-obra, de materiais e outros custos de fornecimento de bens e serviços (esta será, muitas vezes, a moeda na qual estes custos estão expressos e são pagos).
9 - Subsidiariamente, os fatores que se seguem podem também proporcionar evidência relativamente à moeda funcional de uma entidade:
(a) A moeda na qual os fundos de atividades de financiamento (i.e., emissão de instrumentos de dívida e de património líquido) são gerados;
(b) A moeda na qual os recebimentos relativos a atividades operacionais são normalmente retidos.
10 - Os fatores adicionais que se seguem são considerados para determinar a moeda funcional de uma unidade operacional estrangeira, e se esta é a mesma do que a da entidade que relata (a entidade que relata, neste contexto, é a entidade que tem a unidade operacional estrangeira como sua entidade controlada, sucursal, associada ou empreendimento conjunto):
(a) Se as atividades da unidade operacional estrangeira são realizadas como uma extensão da entidade que relata, em vez de serem realizadas com um grau significativo de autonomia. Um exemplo desta situação é quando o Ministério dos Negócios Estrangeiros tem serviços externos que desenvolvem atividades em nome do Governo nacional. Estes serviços podem desenvolver as suas atividades substancialmente na moeda

funcional da entidade que relata. Por exemplo, o pessoal pode ser pago na moeda funcional e apenas alguns elementos contratados localmente poderão receber em moeda local. As compras de fornecimentos e de equipamentos podem ser, em grande parte, obtidas por via da entidade que relata, sendo mínimas as compras em moeda local. Um outro exemplo é o de uma universidade pública com um campus no estrangeiro que opera sob a gestão e direção de um campus nacional.
(b) Se as transações com a entidade que relata são uma proporção elevada ou reduzida das atividades da unidade operacional estrangeira.
(c) Se os fluxos de caixa das atividades da unidade operacional estrangeira afetam diretamente os fluxos de caixa da entidade que relata e estão facilmente disponíveis para lhe serem remetidos.
(d) Se os fluxos de caixa das atividades da unidade operacional estrangeira são suficientes para cumprir as obrigações do serviço da dívida, existente e esperada, sem recorrer aos fundos da entidade que relata.
11 - Quando a consideração dos indicadores acima referidos não permitir definir que a moeda funcional seja a da entidade que relata, o órgão de gestão desta pode, excecionalmente e caso tenha enquadramento legal para tal, usar a moeda estrangeira como moeda funcional.
12 - A moeda funcional de uma entidade deve refletir as transações, acontecimentos e condições subjacentes que sejam relevantes para essa mesma entidade. Assim, uma vez determinada, a moeda funcional não é alterada a não ser que ocorra uma alteração nessas transações, acontecimentos e condições subjacentes.
3.2 - Itens monetários
13 - A característica essencial de um item monetário é ser um direito de receber (ou uma obrigação de entregar) um número fixado ou determinável de unidades de moeda. Alguns exemplos incluem: obrigações de natureza social e outros benefícios de empregados a pagar em dinheiro ou equivalente, provisões que serão liquidadas em dinheiro ou equivalente, e dividendos (ou distribuições similares) a pagar em dinheiro ou equivalente, que sejam reconhecidos como um passivo. Inversamente, a característica essencial de um item não monetário é a ausência de um direito de receber (ou de uma obrigação de entregar) um número fixado ou determinável de unidades de moeda. Alguns exemplos incluem: quantias pagas antecipadamente por bens e serviços (por exemplo, rendas), Goodwill, ativos intangíveis, inventários, ativos fixos tangíveis e provisões que serão liquidadas contra a entrega de um ativo não monetário.
3.3 - Investimento líquido numa unidade operacional estrangeira
14 - Uma entidade pode ter um item monetário a receber de, ou a pagar a, uma unidade operacional estrangeira. Um item a receber ou a pagar cuja regularização não esteja planeada nem seja provável que ocorra num futuro previsível, faz parte, em substância, do investimento líquido da entidade nessa unidade operacional, e é contabilizado de acordo com os parágrafos 28 e 29. Tais itens monetários podem incluir empréstimos ou contas a receber de longo prazo. Porém, não incluem contas correntes a receber nem contas correntes a pagar.
15 - A entidade que tenha um item monetário a receber de, ou a pagar a, uma unidade operacional estrangeira descrito no parágrafo anterior, pode ser qualquer entidade controlada de um grupo público. Por exemplo, uma entidade tem duas entidades controladas, A e B. A entidade controlada B é uma unidade operacional estrangeira. A entidade controlada A concede um empréstimo à entidade controlada B. O empréstimo da entidade controlada A, a receber da entidade controlada B, fará parte do investimento líquido da entidade controlada A na entidade controlada B, se a liquidação do empréstimo não estiver planeada nem for provável que venha a ocorrer num futuro previsível. Tal aplicar-se-á igualmente se a própria entidade controlada A for uma unidade operacional estrangeira.
4 - Resumo da abordagem exigida por esta Norma
16 - Ao preparar as demonstrações financeiras, cada entidade seja ela uma entidade autónoma, uma entidade com unidades operacionais estrangeiras (como uma entidade que controla), ou uma unidade operacional estrangeira (como uma entidade controlada ou sucursal), determina a sua moeda funcional em conformidade com os parágrafos 8 a 12. A entidade transpõe os itens em moeda estrangeira para a sua moeda funcional, e relata os efeitos dessa transposição de acordo com os parágrafos 18 a 31.
17 - Muitas entidades que relatam abrangem um conjunto de entidades individuais (por exemplo, um grupo público é constituída por uma entidade que controla e uma ou mais entidades controladas). Vários tipos de entidades, sejam ou não membros de um mesmo grupo público, podem ter investimentos em associadas ou empreendimentos conjuntos, ou em filiais. É necessário que o desempenho financeiro e a posição financeira de cada entidade individual incluída na entidade que relata sejam transpostos para a moeda na qual essa

entidade apresenta as suas demonstrações financeiras. O desempenho financeiro e a posição financeira de qualquer entidade individual da entidade que relata e cuja moeda funcional difira da moeda de apresentação são transpostos de acordo com os parágrafos 32 a 42.

5 - Relato de transações em moeda estrangeira na moeda funcional

5.1 - Reconhecimento inicial

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

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

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

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

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

20 - A data de uma transação é a data em que a transação se qualifica inicialmente para reconhecimento de acordo com as NCP. Por razões práticas, é muitas vezes usada uma taxa que se aproxime da taxa real à data da transação. Por exemplo, pode ser usada uma taxa média semanal ou mensal para todas as transações em cada moeda estrangeira que ocorram durante esses períodos. Porém, se as taxas de câmbio variarem significativamente, não é apropriado usar a taxa média para um período.

21 - As alterações nas taxas de câmbio podem ter um impacto em caixa ou equivalentes detidos ou devidos numa moeda estrangeira. A apresentação de tais diferenças de câmbio é tratada na NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras. Embora estas alterações não sejam fluxos de caixa, o efeito das alterações das taxas de câmbio em caixa e seus equivalentes detidos ou devidos numa moeda estrangeira, são relatados na demonstração dos fluxos de caixa a fim de reconciliar a caixa e seus equivalentes no início e no fim do período. Estas quantias são apresentadas separadamente dos fluxos de caixa das atividades operacionais, de investimento e de financiamento e incluem as diferenças, caso existam, se esses fluxos de caixa forem relatados às taxas de câmbio do fim do período.

5.2 - Relato em datas subsequentes

22 - À data de cada relato:

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

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

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

23 - A quantia escriturada de alguns itens é determinada pela comparação de duas ou mais quantias. Por exemplo, a quantia escriturada de inventários para venda é a menor entre o custo e o valor realizável líquido de acordo com a NCP 10 - Inventários. Do mesmo modo, de acordo com a NCP 9 - Imparidade de Ativos, a quantia escriturada de um ativo não gerador de caixa para o qual exista indício de imparidade é a menor entre a sua quantia escriturada antes de considerar possíveis perdas por imparidade e a sua quantia recuperável. Quando um tal ativo não é monetário e é mensurado numa moeda estrangeira, a quantia escriturada é determinada comparando:

(a) O custo ou a quantia escriturada, conforme apropriado, transposto à taxa de câmbio na data em que essa quantia foi determinada (isto é, a taxa à data da transação para um item mensurado ao custo histórico); e

(b) O valor realizável líquido ou a quantia recuperável, conforme apropriado, transposto à taxa de câmbio da data em que esse valor foi determinado (por exemplo, a taxa de fecho à data do balanço).

O efeito desta comparação pode conduzir a que uma perda por imparidade seja reconhecida na moeda funcional, mas não seja reconhecida na moeda estrangeira, ou vice-versa.

5.3 - Reconhecimento de diferenças de câmbio

24 - As diferenças de câmbio resultantes (a) da regularização (pagamento ou recebimento) de itens monetários ou (b) da conversão de itens monetários a taxas diferentes daquelas a que foram inicialmente transpostos durante o período ou em demonstrações financeiras anteriores, devem ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorrem, exceto quanto ao previsto no parágrafo 28.

25 - Quando de uma transação em moeda estrangeira resultam itens monetários, e ocorre uma alteração na taxa de câmbio entre a data da transação e a data da regularização, existe uma diferença de câmbio. Quando a transação é regularizada dentro do mesmo período contabilístico em que ocorreu, toda a diferença de

câmbio é reconhecida nesse período. Porém, quando a transação é regularizada num período contabilístico subsequente, a diferença de câmbio que deve ser reconhecida em cada período até à data de regularização é determinada pela alteração nas taxas de câmbio durante cada período.
26 - Quando um ganho ou perda num item não monetário é reconhecido diretamente no património líquido, qualquer componente de câmbio desse ganho ou perda deve ser também reconhecido diretamente no património líquido Por exemplo, a NCP 6 exige que alguns ganhos e perdas resultantes de uma revalorização de ativos fixos tangíveis sejam reconhecidos diretamente no património líquido. Quando esse ativo é mensurado numa moeda estrangeira, a presente Norma (alínea (c) do parágrafo 22) exige que a quantia revalorizada seja convertida usando a taxa de câmbio da data em que o valor é determinado, resultando numa diferença de câmbio que também é reconhecida no património líquido.
27 - Quando um ganho ou perda de um item não monetário é reconhecido nos resultados, qualquer componente de câmbio desse ganho ou perda deve ser também reconhecido nos resultados.
28 - As diferenças de câmbio resultantes de um item monetário que faça parte do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira devem ser reconhecidas nos resultados nas demonstrações financeiras separadas da entidade que relata, ou nas demonstrações financeiras individuais da unidade operacional estrangeira, conforme apropriado. Nas demonstrações financeiras que incluam a unidade operacional estrangeira e a entidade que relata (por exemplo, demonstrações financeiras consolidadas quando a unidade operacional estrangeira é uma entidade controlada), essas diferenças de câmbio devem ser reconhecidas inicialmente num componente separado do património líquido e reconhecidas nos resultados aquando da alienação do investimento líquido de acordo com o parágrafo 41.
29 - Quando um item monetário fizer parte do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira de uma entidade que relata, e estiver denominado na moeda funcional dessa entidade, surge uma diferença de câmbio nas demonstrações financeiras individuais da unidade operacional estrangeira de acordo com o parágrafo 24. Inversamente, se esse item estiver denominado na moeda funcional da unidade operacional estrangeira, surge uma diferença de câmbio nas demonstrações financeiras separadas da entidade que relata de acordo com o parágrafo 24. Se adicionalmente esse item estiver denominado numa moeda diferente da moeda funcional da entidade que relata e da unidade operacional estrangeira, surge uma diferença de câmbio quer nas demonstrações financeiras separadas da entidade que relata, quer nas demonstrações financeiras individuais da unidade operacional estrangeira, de acordo com o parágrafo 24. Essas diferenças de câmbio são reclassificadas no componente separado do património líquido nas demonstrações financeiras que incluem a unidade operacional estrangeira e a entidade que relata (isto é, as demonstrações financeiras nas quais a unidade operacional estrangeira é consolidada integralmente, ou contabilizada usando o método da equivalência patrimonial).
30 - Quando uma entidade mantém os registos contabilísticos numa moeda diferente da sua moeda funcional, no momento em que prepara as suas demonstrações financeiras, todas as quantias são transpostas para a moeda funcional de acordo com os parágrafos 18 a 23. Isto conduz às mesmas quantias na moeda funcional que se teriam obtido se os itens tivessem sido registados inicialmente na moeda funcional. Por exemplo, os itens monetários são transpostos para a moeda funcional usando a taxa de fecho e os itens não monetários que são mensurados numa base de custo histórico são transpostos usando a taxa de câmbio à data da transação que resultou no seu reconhecimento.
5.4 - Alteração na moeda funcional
31 - Quando há uma alteração na moeda funcional de uma entidade, esta deve adotar os procedimentos de transposição aplicáveis à nova moeda funcional prospetivamente a partir da data da alteração. Por outras palavras, uma entidade transpõe todos os itens para a nova moeda funcional usando a taxa de câmbio à data da alteração. Para itens não monetários, as quantias transpostas resultantes são tratadas como o seu custo histórico. As diferenças de câmbio resultantes da transposição de uma unidade operacional estrangeira anteriormente classificadas no património líquido, de acordo com os parágrafos 28 e 33 alínea (c), não são reconhecidas nos resultados até à alienação da unidade operacional.
6 - Uso de uma moeda de apresentação diferente da moeda funcional
6.1 - Transposição para a moeda de apresentação
32 - Se a moeda de apresentação diferir da moeda funcional, a entidade transpõe o seu desempenho financeiro e posição financeira para a moeda de apresentação. Por exemplo, quando um grupo público internacional incluir entidades individuais com diferentes moedas funcionais, o desempenho financeiro e a

posição financeira de cada entidade são expressos numa moeda comum para que seja possível apresentar demonstrações financeiras consolidadas.
33 - O desempenho financeiro e a posição financeira de uma entidade cuja moeda funcional não seja a moeda de uma economia hiperinflacionária devem ser transpostos para uma moeda de apresentação diferente usando os seguintes procedimentos:
(a) Os ativos e passivos de cada balanço apresentado (isto é, incluindo o período anterior comparativo) devem ser transpostos à taxa de fecho da data desse balanço;
(b) Os rendimentos e gastos de cada demonstração dos resultados (isto é, incluindo o período anterior comparativo) devem ser transpostos às taxas de câmbio das datas das transações; e
(c) Todas as diferenças de câmbio daí resultantes devem ser reconhecidas como um componente separado do património líquido.
34 - Ao transpor os fluxos de caixa de uma unidade operacional estrangeira para incorporar na sua demonstração dos fluxos de caixa, a entidade que relata deve cumprir os procedimentos da NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras a qual exige que os fluxos de caixa de uma entidade controlada, que satisfaça a definição de unidade operacional estrangeira, devem ser transpostos às taxas de câmbio entre a moeda de apresentação e a moeda estrangeira, às datas dos fluxos de caixa. A NCP 1 também prescreve a apresentação de ganhos e perdas não realizados resultantes de alterações nas taxas de câmbio, relativamente a caixa e seus equivalentes detidos ou devidos numa moeda estrangeira.
35 - As diferenças de câmbio referidas na alínea (c) do parágrafo 33 resultam da transposição:
(a) De rendimentos e gastos às taxas de câmbio nas datas das transações e de ativos e passivos à data de fecho. Essas diferenças de câmbio derivam dos itens de rendimentos e de gastos reconhecidos nos resultados e dos que são reconhecidos diretamente no património líquido.
(b) Do património líquido no início do período a uma taxa de fecho que difira da taxa de fecho anterior.
36 - Estas diferenças de câmbio não são reconhecidas nos resultados porque as alterações nas taxas de câmbio têm pouco ou nenhum efeito sobre os fluxos de caixa presentes e futuros das operações. Quando as diferenças de câmbio são relativas a uma unidade operacional estrangeira que entra na consolidação mas não é totalmente detida, as diferenças de câmbio acumuladas resultantes da transposição e atribuíveis a interesses que não controlam são imputadas a, e reconhecidas como parte de, interesses que não controlam no balanço consolidado.
6.2 - Transposição de uma unidade operacional estrangeira
37 - Para além dos parágrafos 32 a 36, aplicam-se também os parágrafos 38 a 40 quando o desempenho financeiro e a posição financeira de uma unidade operacional estrangeira são transpostos para uma moeda de apresentação, para que essa unidade operacional possa ser incluída nas demonstrações financeiras da entidade que relata através de consolidação integral ou aplicação do método da equivalência patrimonial.
38 - A incorporação do desempenho financeiro e da posição financeira de uma unidade operacional estrangeira nos da entidade que relata segue os procedimentos normais de consolidação, tais como a eliminação de saldos e de transações dentro de um grupo (ver a NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas).
39 - Contudo, um ativo (ou passivo) monetário de um grupo económico, seja de curto ou de longo prazo, não pode ser eliminado contra o correspondente passivo (ou ativo) de outro grupo económico sem que sejam evidenciados os resultados das flutuações da moeda nas demonstrações financeiras consolidadas. Isto acontece porque o item monetário (a) representa um compromisso de converter uma moeda numa outra e (b) expõe a entidade que relata a um ganho ou perda resultante das flutuações cambiais. Assim, nas demonstrações financeiras consolidadas da entidade que relata, tal diferença de câmbio continua a ser reconhecida nos resultados ou, se derivar das circunstâncias descritas no parágrafo 28, é classificada como património líquido até à alienação da unidade operacional estrangeira.
40 - Quando as demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira se referem a uma data diferente da data das da entidade que relata, a unidade operacional estrangeira prepara muitas vezes demonstrações adicionais da mesma data que a data das demonstrações financeiras da entidade que relata. Quando tal não se verificar, a NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas permite o uso de uma data de relato diferente desde que (a) a diferença não seja superior a três meses e (b) sejam feitos ajustamentos para os efeitos de quaisquer transações significativas ou outros acontecimentos que ocorram entre as diferentes datas. Nestes casos, os ativos e passivos da unidade operacional estrangeira são transpostos à taxa de câmbio da data de relato desta unidade. Os ajustamentos são feitos relativamente às alterações

significativas nas taxas de câmbio até à data de relato da entidade que relata de acordo com a NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas. A mesma abordagem é usada na aplicação do método da equivalência patrimonial a associadas e empreendimentos conjuntos de acordo com a NCP 23 - Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos.

6.3 - Alienação de uma unidade operacional estrangeira

41 - Na alienação de uma unidade operacional estrangeira, a quantia acumulada das diferenças de câmbio diferidas no componente separado do património líquido relativo a essa unidade operacional estrangeira, deve ser reconhecida nos resultados quando o ganho ou perda resultante da alienação for realizado.

42 - Uma entidade pode alienar os seus interesses numa unidade operacional estrangeira pela venda, liquidação, reembolso do capital dos investidores ou abandono total ou parcial dessa entidade. O pagamento de um dividendo ou distribuição similar faz parte de uma alienação apenas quando constituir um retorno do investimento, como por exemplo, quando o dividendo ou distribuição similar for pago dos lucros anteriores à aquisição. No caso de uma alienação parcial, apenas a parte proporcional da diferença de câmbio acumulada relacionada é incluída no ganho ou perda. Uma redução da quantia escriturada de uma unidade operacional estrangeira não constitui uma alienação parcial. Assim, nenhuma parte do ganho ou perda cambial diferida é reconhecida nos resultados no momento da redução.

NCP 17 - Acontecimentos Após a Data de Relato

1 - Objetivo

1 - O objetivo da presente Norma é prescrever:

(a) Quando é que uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras relativamente a acontecimentos após a data de relato; e

(b) Os princípios sobre as divulgações que uma entidade deve fazer acerca da data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e acerca de acontecimentos após a data de relato.

2 - A Norma também exige que uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se existirem acontecimentos após a data de relato que indiquem que o pressuposto da continuidade não é apropriado.

2 - Âmbito

3 - Esta Norma aplica-se na contabilização de acontecimentos após a data de relato.

3 - Definições

4 - O termo seguinte é usado nesta Norma com o significado indicado:

Acontecimentos após a data de relato são os acontecimentos, tanto favoráveis como desfavoráveis, que ocorram entre a data de relato e a data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão. Podem ser identificados dois tipos de acontecimentos:

(a) Os que proporcionam evidência de condições que existiam à data de relato (acontecimentos após a data de relato que dão lugar a ajustamentos); e

(b) Os que são indicativos de condições que surgiram após a data de relato (acontecimentos após a data de relato que não dão lugar a ajustamentos).

4 - Autorização para emissão das demonstrações financeiras

5 - A fim de determinar quais os acontecimentos que satisfazem a definição de acontecimentos após a data de relato, é necessário identificar não só a data de relato mas também a data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão. A data de relato é o último dia do período de relato ao qual se referem as demonstrações financeiras. A data de autorização para emissão é a data em que as demonstrações financeiras foram aprovadas pelo órgão com autoridade para finalizar essas demonstrações financeiras e responsabilidade pela respetiva prestação de contas. A opinião de auditoria é dada sobre essas demonstrações financeiras finais. Os acontecimentos após a data de relato são todos os acontecimentos, quer favoráveis, quer desfavoráveis, que ocorram entre a data de relato e a data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão, mesmo se tais acontecimentos ocorrerem após um anúncio público de resultados ou de outra informação financeira selecionada.

6 - O processo de autorização da emissão das demonstrações financeiras pode variar consoante a natureza da entidade e o enquadramento legal a que a mesma está submetida.

5 - Reconhecimento e mensuração

7 - No período entre a data de relato e a data de autorização para emissão, os representantes governamentais podem anunciar intenções do Governo em relação a determinadas matérias. Estas intenções governamentais anunciadas exigem ou não reconhecimento como acontecimentos que dão lugar a ajustamentos se proporcionarem mais informação sobre as condições existentes à data de relato, e existir ou não evidência

suficiente de que possam ser e venham a ser cumpridas. Na maioria dos casos, o anúncio de intenções governamentais não conduz ao reconhecimento de acontecimentos que dão lugar a ajustamentos. Em vez disso, são acontecimentos para divulgação como acontecimentos que não dão lugar a ajustamentos.

5.1 - Acontecimentos após a data de relato que dão lugar a ajustamentos

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

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

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

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

(i) A falência de um devedor que ocorre após a data de relato geralmente confirma que já existia à data de relato uma perda numa conta a receber, e que a entidade necessita de ajustar a quantia escriturada da conta a receber; e

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

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

(d) A determinação, após a data de relato, da quantia de rendimento cobrado durante o período de relato para ser partilhado com outras entidades segundo um acordo de partilha de rendimento em vigor durante o período de relato;

(e) A determinação, após a data de relato, de prémios de desempenho a pagar aos empregados se a entidade tiver uma obrigação presente, legal ou construtiva, à data de relato para fazer tal pagamento em consequência de acontecimentos antes dessa data; e

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

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

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

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

(a) Quando uma entidade tenha adotado uma política de revalorizar regularmente propriedades para o justo valor, e ocorrer um declínio no justo valor das propriedades entre a data de relato e a data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão. A queda no justo valor geralmente não se relaciona com a condição da propriedade à data de relato, refletindo antes circunstâncias que surgiram após essa data. Assim, apesar de adotar uma política de revalorização regular, uma entidade não ajusta as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras relativas a essas propriedades; e

(b) Quando uma entidade que tenha a seu cargo determinados programas de apoio à comunidade decide, após a data de relato mas antes das demonstrações financeiras serem autorizadas, proporcionar benefícios adicionais direta ou indiretamente aos beneficiários desses programas. A entidade não ajusta os gastos reconhecidos nas suas demonstrações financeiras no período de relato corrente, podendo contudo esses benefícios adicionais satisfazer as condições de divulgação como acontecimentos que não dão lugar a ajustamentos.

5.3 - Dividendos ou distribuições similares

12 - Se uma entidade declarar dividendos ou distribuições similares após a data de relato, não deve reconhecer essas distribuições como um passivo na data de relato.

13 - Podem existir dividendos no setor público quando, por exemplo, uma entidade do setor público controla e consolida as demonstrações financeiras de uma empresa pública que tem interesses de propriedade externos a quem paga dividendos. Além disso, o enquadramento legal de algumas entidades do setor público pode estabelecer a distribuição de resultados à sua entidade que controla, por exemplo o Estado.

14 - Se forem apropriadamente autorizados dividendos ou distribuições similares após a data de relato mas antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, esses dividendos ou distribuições similares não são reconhecidos como passivo à data de relato porque não existe qualquer obrigação nesse momento. Tais dividendos ou distribuições similares são divulgados nas notas de acordo com a NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras.

6 - Continuidade

15 - A avaliação sobre se o pressuposto da continuidade é apropriado deve ser considerada por cada entidade. Porém, a avaliação da continuidade é provavelmente de maior relevância para as entidades individuais do que para o governo nos seus diversos níveis. Por exemplo, uma determinada entidade pública pode não ser uma entidade em continuidade porque o Governo de que ela faz parte decidiu transferir todas as suas atividades para uma outra entidade pública. Porém, esta reestruturação não tem impacto sobre a avaliação da continuidade na perspetiva do próprio Governo.

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

17 - Ao avaliar se o pressuposto da continuidade é apropriado para uma entidade individual, os responsáveis pela preparação das demonstrações financeiras, e ou o órgão governamental competente, precisam de ter em conta uma conjunto alargado de fatores. Esses fatores incluem o desempenho corrente e esperado da entidade, qualquer reestruturação anunciada ou potencial de unidades organizacionais, a probabilidade de beneficiar de financiamento continuado do Governo nos seus diversos níveis e, se necessário, potenciais fontes de financiamento de substituição.

18 - No caso de entidades cujas operações sejam substancialmente financiadas por verbas orçamentais, as questões de continuidade geralmente só surgem se o governo, nos seus diversos níveis, anunciar a sua intenção de cessar de financiar essa entidade.

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

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

21 - Quando o pressuposto da continuidade deixar de ser apropriado, é também necessário considerar se a alteração nas circunstâncias justifica a criação de passivos adicionais ou põe em causa cláusulas em contratos de dívida que conduzem à reclassificação de determinadas dívidas como passivo corrente.

6.1 - Reestruturações

22 - Quando uma reestruturação anunciada após a data de relato satisfaz a definição de um acontecimento que não dá lugar a ajustamentos, deve ser feita a divulgação apropriada de acordo com a presente Norma. Na NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes encontra-se orientação sobre o reconhecimento de provisões associadas a reestruturações. Não é apenas por causa de uma reestruturação envolver a alienação de um componente de uma entidade que se coloca a questão da capacidade da entidade prosseguir em continuidade. Porém, sempre que uma reestruturação anunciada após a data de relato significar que uma entidade deixa de ser considerada em continuidade, a natureza e a quantia de ativos e passivos reconhecidos pode mudar.

NCP 18 - Instrumentos Financeiros

1 - Objetivo

1 - O objetivo desta Norma é estabelecer princípios para o tratamento contabilístico de instrumentos financeiros. Aplica-se à classificação, apresentação, reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros, bem como à gestão do risco no contexto dos instrumentos financeiros.

2 - Âmbito

2 - Esta norma aplica-se a todos os tipos de instrumentos financeiros, exceto:

(a) Interesses em entidades controladas, associadas ou empreendimentos conjuntos que são contabilizados segundo a NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas e a NCP 23 - Investimentos em Associadas e

Empreendimentos Conjuntos, exceto quando estas normas permitam que uma entidade contabilize um interesse numa entidade controlada, associada ou empreendimento conjunto usando a NCP 18 - Instrumentos Financeiros. Nesses casos, as entidades devem aplicar os requisitos desta Norma. As entidades devem também aplicar esta Norma a todos os derivados ligados a interesses em entidades controladas, associadas, ou empreendimentos conjuntos.
(b) Direitos e obrigações segundo locações às quais se aplica a NCP 7 - Locações.
Porém:
(i) As contas a receber de locações reconhecidas por um locador estão sujeitas às disposições de desreconhecimento e imparidade desta Norma;
(ii) As contas a pagar de locações financeiras reconhecidas por um locatário estão sujeitas às disposições sobre desreconhecimento desta Norma;
(c) Direitos e obrigações dos empregadores segundo planos de benefícios dos empregados, aos quais se aplica a NCP 19 - Benefícios dos Empregados.
(d) Obrigações decorrentes de contratos de seguros, a não ser que o contrato de seguro resulte numa perda para qualquer das partes em resultado dos termos contratuais que se relacionem com:
(i) Alterações no risco segurado;
(ii) Alterações na taxa de câmbio;
(iii) Entrada em incumprimento de uma das partes.
(e) Compromissos de empréstimos que estejam tratados na norma NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.
(f) Reconhecimento e a mensuração iniciais de direitos e obrigações decorrentes de transações sem contraprestação, aos quais se aplica a NCP 14 - Rendimentos de Transações sem Contraprestação.
(g) Direitos a pagamentos para reembolsar a entidade dos dispêndios que é necessário realizar para liquidar um passivo que se reconhece como uma provisão de acordo com a NCP 15, ou relativamente ao qual, num período anterior, se reconheceu una provisão de acordo com a NCP 15.
(h) Direitos e obrigações segundo acordos de concessão de serviços aos quais se aplica a NCP 4 - Acordos de Concessão de Serviços: Concedente. Porém, os passivos financeiros reconhecidos pelo concedente segundo o modelo de passivo financeiro estão sujeitos às disposições sobre desreconhecimento da presente Norma.
3 - Esta Norma deve ser aplicada aos contratos para comprar ou vender um item não financeiro que possa ser liquidado em dinheiro ou outro instrumento financeiro, ou por troca de instrumentos financeiros, como se os contratos fossem instrumentos financeiros, com a exceção de contratos que foram celebrados e continuem a ser detidos com a finalidade do recebimento ou entrega de um item não financeiro de acordo com os requisitos da compra, venda ou uso esperados pela entidade.
4 - Existem várias formas através das quais um contrato para comprar ou vender um item não financeiro pode ser liquidado em dinheiro ou outro instrumento financeiro ou por troca de instrumentos financeiros. Incluem-se nessas formas:
(a) Quando os termos do contrato permitem que qualquer parte o regularize em dinheiro ou outro instrumento financeiro ou por troca de instrumentos financeiros;
(b) Quando a capacidade de liquidar em dinheiro ou outro ativo financeiro, ou por troca de instrumentos financeiros, não é explícita nos termos do contrato, mas a entidade tem uma prática de liquidar contratos similares em dinheiro ou outro instrumento financeiro, ou por troca de instrumentos financeiros (seja através da contraparte, seja celebrando contratos de compensação, ou seja, vendendo o contrato antes da sua implementação ou do seu fim);
(c) Quando, para contratos similares, a entidade tem uma prática de tomar posse do subjacente e vendê-lo dentro dum curto período após a posse com a finalidade de gerar um lucro a partir de flutuações de curto prazo no preço ou na margem de corretagem.
Um contrato ao qual se aplica a alínea (b) ou (c) anteriores não é celebrado com a finalidade da receção ou entrega do item não financeiro de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados pela entidade e, consequentemente, está dentro do âmbito desta Norma. Outros contratos a que se aplica este parágrafo são avaliados para determinar se foram celebrados e continuam a ser detidos com a finalidade da receção ou entrega do item não financeiro de acordo com os requisitos de compra, venda ou de uso esperados pela entidade e, consequentemente, se estão no âmbito desta Norma.
3 - Definições
5 - Os termos seguintes são usados nesta Norma com os significados indicados:

3.1 - Definições gerais

Instrumento de capital próprio é qualquer contrato que evidencie um interesse residual nos ativos de uma entidade depois de deduzir todos os seus passivos.

Instrumento financeiro é qualquer contrato que dá origem a um ativo financeiro de uma entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio de uma outra entidade.

Ativo financeiro é qualquer ativo que seja:

(a) Dinheiro;

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

(c) Um direito contratual:

(i) De receber dinheiro ou outro ativo financeiro de uma outra entidade;

(ii) De trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade segundo condições que são potencialmente favoráveis para a entidade; ou

(d) Um contrato que será ou poderá ser liquidado em instrumentos de capital próprio da entidade e que é:

(i) Um não derivado relativamente ao qual a entidade está ou pode estar obrigada a receber um número variável dos seus próprios instrumentos de capital próprio; ou

(ii) Um derivado que será ou poderá ser liquidado por uma forma que não seja pela troca de uma quantia fixa de dinheiro ou de outro ativo financeiro por um número fixo dos seus próprios instrumentos de capital próprio. 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.

Passivo financeiro é qualquer passivo que seja:

(a) Uma obrigação contratual:

(i) Para entregar dinheiro ou outro ativo financeiro a uma outra entidade; ou

(ii) Para trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade segundo condições que são potencialmente desfavoráveis; ou

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

(i) Um não derivado para o qual a entidade esteja ou possa estar obrigada a entregar um número variável de 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 ativo financeiro por um número fixo dos instrumentos de capital próprio da própria entidade.

Derivado: é um instrumento financeiro ou outro contrato com as três características seguintes:

(a) O seu valor altera-se em resposta à alteração numa taxa de juro especificada, preço de instrumento financeiro, preço de mercadoria, taxa de câmbio, índice de preços ou de taxas, notação de crédito ou índice de crédito, ou outra variável, desde que, no caso de uma variável não financeira, a variável não seja específica de uma das partes do contrato (por vezes denominada "subjacente");

(b) Não requer qualquer investimento líquido inicial ou requer um investimento inicial líquido inferior ao que seria exigido para outros tipos de contratos que se esperaria que tivessem uma resposta semelhante às alterações nos fatores de mercado; e

(c) É liquidado numa data futura.

Contrato de garantia financeira é um contrato que exige que o emitente faça pagamentos especificados para reembolsar o detentor por uma perda que suporta em virtude de um devedor específico deixar de fazer um pagamento, quando devido, de acordo com os termos originais ou modificados de um instrumento de dívida.

3.2 - Definições relativas ao reconhecimento e mensuração

Custo amortizado de um ativo financeiro ou um passivo financeiro é a quantia pela qual o ativo financeiro ou o passivo financeiro é mensurado no reconhecimento inicial menos reembolsos de capital, mais ou menos a amortização acumulada, usando o método do juro efetivo, de qualquer diferença entre a quantia inicial e a quantia na maturidade, e menos qualquer redução através do uso de uma conta de ajustamento para imparidade ou incobrabilidade.

Método do juro efetivo é o método de calcular o custo amortizado de um ativo financeiro ou um passivo financeiro (ou grupo de ativos financeiros ou passivos financeiros) e de imputar o rédito do juro ou o gasto do juro durante o período relevante.

Taxa de juro efetiva é a taxa que desconta exatamente os pagamentos ou recebimentos futuros de caixa estimados durante a vida esperada de um instrumento financeiro ou, quando apropriado, um período mais curto, relativamente à quantia escriturada do ativo financeiro ou do passivo financeiro.

Desreconhecimento é a remoção de um ativo financeiro ou de um passivo financeiro anteriormente reconhecido no balanço de uma entidade.
Justo valor é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras dispostas a negociar, numa transação em que não há relacionamento entre elas.
Compra ou venda regular é uma compra ou venda de um ativo financeiro segundo um contrato cujos termos exigem a entrega do ativo dentro do prazo de tempo geralmente estabelecido por regulamento ou convenção no respetivo mercado.
Custos de transação são custos incrementais diretamente atribuíveis à aquisição, emissão ou alienação de um ativo financeiro ou de um passivo financeiro. Um custo incremental é aquele que não teria sido suportado se a entidade não tivesse adquirido, emitido ou alienado o instrumento financeiro.
3.3 - Definições relativas à contabilidade de cobertura
Compromisso firme é um acordo vinculativo para a troca de uma quantidade especificada de recursos a um preço definido numa data ou datas especificadas futuras.
Transação prevista é uma transação futura antecipada mas não comprometida.
Instrumento de cobertura é um derivado designado ou (apenas no caso de uma cobertura do risco de alterações de taxas de câmbio) um ativo financeiro não derivado ou um passivo financeiro não derivado cujo justo valor ou fluxos de caixa se espera compensem alterações no justo valor ou fluxos de caixa de um item coberto designado.
Item coberto é um ativo, passivo, compromisso firme, transação prevista altamente provável ou um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira que expõe a entidade ao risco de alterações no justo valor ou nos fluxos de caixa futuros e é designado como estando coberto.
Eficácia de cobertura é o grau pelo qual as alterações no justo valor ou fluxos de caixa do item coberto que sejam atribuíveis a um risco coberto são compensadas por alterações no justo valor ou fluxos de caixa do instrumento de cobertura.
Risco de crédito é o risco de uma das partes de um instrumento financeiro poder causar uma perda financeira a outra parte por deixar de cumprir uma obrigação.
Risco de mercado é o risco de o justo valor ou os fluxos de caixa futuros de um instrumento financeiro variarem devido a alterações nos preços de mercado. O risco de mercado compreende três tipos de risco: o risco de câmbio, o risco de taxa de juro, e o risco de preço.
Risco de câmbio é o risco de o justo valor ou os fluxos de caixa futuros de um instrumento financeiro variarem devido a alterações nas taxas de câmbio.
Risco de taxa de juro é o risco de o justo valor ou os fluxos de caixa futuros de um instrumento financeiro variarem devido a alterações nas taxas de juro do mercado.
Risco de preço é o risco de o justo valor ou os fluxos de caixa futuros de um instrumento financeiro variarem devido a alterações nos preços de mercado (que não sejam as alterações decorrentes do risco de taxa de juro ou do risco de câmbio) quer sejam causadas por fatores específicos do instrumento financeiro ou do seu emitente, quer por fatores que afetem todos os instrumentos financeiros similares negociados no mercado.
Risco de liquidez é o risco de uma entidade vir a encontrar dificuldades no cumprimento de obrigações associadas a passivos financeiros que sejam liquidadas por entrega de dinheiro ou outro ativo financeiro.
Ativo financeiro está em mora quando uma contraparte deixou de fazer um pagamento contratualmente devido.
4 - Reconhecimento
6 - Uma entidade deve reconhecer um ativo financeiro, um passivo financeiro ou um instrumento de capital próprio apenas quando a entidade se torne uma parte das disposições contratuais do instrumento.
7 - Uma entidade deve reconhecer instrumentos de capital próprio no património líquido quando a entidade emite tais instrumentos e os subscritores fiquem obrigados a pagar dinheiro ou entregar qualquer outro recurso em troca dos referidos instrumentos de capital próprio.
Se os instrumentos de capital próprio forem emitidos antes dos recursos serem proporcionados, a entidade deve apresentar a quantia a receber como ativo.
8 - Se uma entidade adquirir ou readquirir os seus próprios instrumentos de capital próprio, esses instrumentos ("quotas/ações próprias") devem ser reconhecidos como dedução ao capital próprio. A quantia a reconhecer deve ser o justo valor da retribuição paga pelos respetivos instrumentos de capital próprio. Uma entidade não deve reconhecer qualquer ganho ou perda na demonstração dos resultados decorrente de qualquer compra, venda emissão ou cancelamento de ações próprias.

9 - No caso da entidade emitente ficar obrigada ou sujeita a uma obrigação de entregar dinheiro, ou qualquer outro ativo, por contrapartida de instrumentos de capital próprio emitidos pela entidade, o valor presente da quantia a pagar deverá ser inscrito no passivo por contrapartida de capital próprio. Caso cesse tal obrigação e não seja concretizado o referido pagamento, a entidade deverá reverter a quantia inscrita no passivo por contrapartida de capital próprio.

5 - Mensuração

5.1 - Mensuração inicial de ativos e passivos financeiros

10 - Quando um ativo financeiro ou um passivo financeiro é inicialmente reconhecido, uma entidade deve mensurá-lo pelo seu justo valor. Os custos de transação que sejam diretamente atribuíveis à aquisição do ativo financeiro ou à emissão do passivo financeiro devem ser incluídos no custo de aquisição no caso dos ativos e passivos financeiros cuja mensuração subsequente não seja ao justo valor.

5.2 - Mensuração subsequente de ativos e passivos financeiros

11 - Após o reconhecimento inicial, uma entidade deve mensurar, em cada data de relato, todos os ativos financeiros pelo justo valor com as alterações de justo valor reconhecidas na demonstração dos resultados, exceto quanto a:

(a) Instrumentos de capital próprio de uma outra entidade que não sejam negociados publicamente e cujo justo valor não possa ser obtido de forma fiável, bem como derivados que estejam ligados a instrumentos financeiros e devam ser liquidados pela entrega de tais instrumentos, os quais devem ser mensurados ao custo menos perdas por imparidade;

(b) Contratos para conceder ou contrair empréstimos que não possam ser liquidados em base líquida quando executados, e se espera que reúnam as condições para reconhecimento ao custo ou ao custo amortizado menos perdas por imparidade, e a entidade designe, no momento do reconhecimento inicial, para serem mensurados ao custo menos perdas por imparidade;

(c) Ativos financeiros que a entidade designe, no momento do seu reconhecimento inicial, para ser mensurado ao custo amortizado (utilizando o método da taxa de juro efetiva) menos qualquer perda por imparidade;

(d) Ativos financeiros não derivados a serem detidos até à maturidade, os quais deverão ser mensurados ao custo amortizado.

12 - Um ativo financeiro pode ser designado para ser mensurado ao custo amortizado se satisfizer todas as seguintes condições:

(a) Seja à vista ou tenha uma maturidade definida;

(b) Os retornos para o seu detentor sejam (i) de montante fixo, (ii) de taxa de juro fixa durante a vida do instrumento ou de taxa variável que seja um indexante típico de mercado para operações de financiamento (como por exemplo a Euribor) ou que inclua um spread sobre esse mesmo indexante;

(c) Não contenha nenhuma cláusula contratual que possa resultar para o seu detentor em perda do valor nominal e do juro acumulado (excluindo-se os casos típicos de risco de crédito).

13 - Após o reconhecimento inicial, uma entidade deve mensurar, em cada data de relato, todos os passivos financeiros pelo custo amortizado usando o método do juro efetivo, exceto quanto a passivos financeiros classificados como detidos para negociação, os quais devem ser mensurados pelo justo valor com as alterações de justo valor reconhecidas na demonstração dos resultados.

14 - Um passivo financeiro é classificado como detido para negociação se:

(a) For suportado principalmente para a finalidade de o recomprar num prazo muito próximo;

(b) Fizer parte, aquando do reconhecimento inicial, de uma carteira de instrumentos financeiros identificados, que são geridos em conjunto e para os quais exista evidência de terem recentemente proporcionado lucros reais; ou

(c) For um derivado (exceto se for um instrumento de cobertura designado e eficaz).

15 - Exemplos de instrumentos financeiros que são mensurados ao justo valor através de resultados:

(a) Investimentos em instrumentos de capital próprio com cotações divulgadas publicamente;

(b) Instrumentos de dívida perpétua ou obrigações convertíveis;

(c) Ativos financeiros classificados como detidos para negociação, ou seja ativos financeiros adquiridos principalmente para a finalidade de venda num prazo muito curto; que façam parte, aquando do reconhecimento inicial, de uma carteira de instrumentos financeiros identificados, que são geridos em conjunto e para os quais exista evidência de terem recentemente proporcionado lucros reais; ou que sejam derivados (exceto se for um instrumento de cobertura designado e eficaz).

16 - Exemplos de instrumentos financeiros que são mensurados ao custo amortizado:

(a) Clientes e outras contas a receber ou a pagar, bem como empréstimos bancários, desde que satisfaçam tipicamente as condições previstas no parágrafo 12;
(b) Investimentos em obrigações não convertíveis;
(c) Contas a receber ou a pagar em moeda estrangeira, desde que satisfaçam tipicamente as condições previstas no parágrafo 12. Porém, qualquer alteração na quantia a pagar ou a receber devido a alterações cambiais é reconhecida na demonstração dos resultados;
(d) Empréstimos a entidades controladas ou associadas que sejam exigíveis, uma vez que satisfaçam as condições previstas no parágrafo 12;
(e) Um instrumento de dívida que seja imediatamente exigível se o emitente não cumprir o pagamento de juro ou de amortização de dívida (tais cláusulas não violam as condições definidas no parágrafo 12).
17 - Uma entidade não deve alterar a sua política de mensuração subsequente de um ativo ou passivo financeiro enquanto tal instrumento for detido, seja para passar a usar o modelo do justo valor, seja para deixar de usar esse modelo. São situações de exceção quando deixar de estar disponível uma mensuração fiável do justo valor para um instrumento de capital próprio de uma outra entidade mensurado ao justo valor ou quando passar a estar disponível uma mensuração fiável do justo valor para um instrumento de capital próprio de uma outra entidade mensurado ao custo.
18 - Se deixar de estar disponível uma mensuração fiável do justo valor para um instrumento de capital próprio de uma outra entidade mensurado ao justo valor, o instrumento de capital próprio deve ser mensurado ao custo. A quantia escriturada do justo valor torna-se, à data da transição, a quantia de custo para efeitos da adoção do modelo do custo.
19 - Se passar a estar disponível uma mensuração fiável do justo valor para um instrumento de capital próprio de uma outra entidade mensurado ao custo, o instrumento de capital próprio deve ser mensurado ao justo valor com as variações do justo valor reconhecidas na demonstração dos resultados.
5.3 - Mensuração inicial e subsequente de instrumentos de capital próprio e de instrumentos compostos
20 - Uma entidade deve mensurar os instrumentos de capital próprio emitidos pela quantia de dinheiro recebido ou pelo justo valor dos recursos recebidos ou a receber. Se o pagamento for diferido e o valor temporal do dinheiro for significativo, a mensuração inicial deve ser o valor presente da quantia a receber. Todos os custos associados à emissão de instrumentos de capital próprio devem ser deduzidos à quantia inscrita no respetivo capital próprio.
21 - Na emissão de instrumentos compostos, como sejam instrumentos de dívida com opção de conversão ou obrigações com warrant ou qualquer outro instrumento que combine instrumentos de capital próprio com passivos financeiros, uma entidade deve imputar a quantia recebida entre as respetivas componentes. Para tal imputação, uma entidade deve primeiro determinar a quantia da componente do passivo financeiro como sendo o justo valor do passivo financeiro similar que não tenha associado nenhuma componente de capital próprio. A entidade deve imputar a quantia residual à componente de capital próprio.
22 - Uma entidade não deve reverter a quantia imputada ao capital próprio em qualquer período subsequente.
23 - Em períodos subsequentes à emissão, uma entidade deve reconhecer sistematicamente qualquer diferença entre a componente de passivo e a quantia nominal a pagar, à data da maturidade, como gastos de juro utilizando o método da taxa de juro efetiva.
6 - Imparidade
6.1 - Reconhecimento
24 - Em cada data de relato, uma entidade deve avaliar a imparidade de todos os ativos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados. Se existir uma evidência objetiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração dos resultados.
25 - A evidência objetiva de que um ativo financeiro ou um grupo de ativos está em imparidade inclui dados observáveis que chamem a atenção ao detentor do ativo para os seguintes eventos de perda:
(a) Significativa dificuldade financeira do emitente ou devedor;
(b) Quebra contratual, tal como não pagamento ou incumprimento no pagamento do juro ou amortização da dívida;
(c) O credor, por razões económicas ou legais relacionados com a dificuldade financeira do devedor, oferece ao devedor concessões que o credor de outro modo não consideraria;
(d) Torne-se provável que o devedor irá entrar em falência ou fará qualquer reorganização financeira;
(e) O desaparecimento de um mercado ativo para o ativo financeiro devido a dificuldades financeiras do devedor;

(f) Informação observável indicando que existe uma diminuição na mensuração da estimativa dos fluxos de caixa futuros de um grupo de ativos financeiros desde o seu reconhecimento inicial, embora a diminuição não possa ser ainda identificada para um dado ativo financeiro individual do grupo, tal como sejam condições económicas nacionais, locais ou setoriais adversas.
26 - Outros fatores poderão igualmente evidenciar imparidade, incluindo alterações significativas com efeitos adversos que tenham ocorrido no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que o emitente opere.
27 - Os ativos financeiros que sejam individualmente significativos e todos os instrumentos de capital próprio devem ser avaliados individualmente para efeitos de imparidade. Outros ativos financeiros devem ser avaliados quanto a imparidade, seja individualmente, seja agrupados com base em similares características de risco de crédito.
6.2 - Mensuração
28 - A quantia de perda por imparidade deverá ser mensurada da seguinte forma:
(a) Para ativos financeiros mensurados ao custo amortizado, a perda por imparidade é a diferença entre a quantia escriturada e o valor presente (atual) dos fluxos de caixa estimados descontados à taxa de juro efetiva original do ativo financeiro; e
(b) Para ativos financeiros mensurados ao custo, a perda por imparidade é a diferença entre a quantia escriturada e o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados descontados à taxa de retorno de mercado corrente para um ativo financeiro semelhante.
6.3 - Reversão
29 - Para os ativos financeiros mensurados ao custo amortizado, se, num período subsequente, a quantia de perda por imparidade diminuir e tal diminuição possa estar objetivamente relacionada com um evento ocorrido após o reconhecimento da imparidade (como, por exemplo, uma melhoria na notação de risco do devedor), a entidade deve reverter a imparidade anteriormente reconhecida. A reversão não poderá resultar numa quantia escriturada do ativo financeiro que exceda o que seria o custo amortizado do referido ativo, caso a perda por imparidade não tivesse sido anteriormente reconhecida. A entidade deve reconhecer a quantia da reversão na demonstração dos resultados.
30 - Para os ativos financeiros mencionados no parágrafo 11 (a), é proibida a reversão das perdas por imparidade.
7 - Desreconhecimento
7.1 - Desreconhecimento de ativos financeiros
31 - Uma entidade deve desreconhecer um ativo financeiro apenas quando:
(a) Os direitos contratuais aos fluxos de caixa resultantes do ativo financeiro expiram;
(b) A entidade transfere para outra parte todos os riscos e benefícios significativos relacionados com o ativo financeiro; ou
(c) A entidade, apesar de reter alguns riscos e benefícios significativos relacionados com o ativo financeiro, tenha transferido o controlo do ativo para um terceiro e este tenha a capacidade prática de vender o ativo na sua totalidade a outro terceiro não relacionado e a possibilidade de exercer essa capacidade unilateralmente, sem necessidade de impor restrições adicionais à transferência. Se tal for o caso a entidade deve:
(i) Desreconhecer o ativo; e
(ii) Reconhecer separadamente qualquer direito e obrigação criada ou retida na transferência.
32 - A quantia escriturada do ativo transferido deverá ser imputada entre os direitos e obrigações retidos e aqueles que foram transferidos, tendo por base os seus justos valores relativos à data da transferência. Os direitos e obrigações criados de novo devem ser mensurados ao justo valor àquela data. Qualquer diferença entre a retribuição recebida e a quantia reconhecida e desreconhecida nos termos do presente parágrafo deverá ser incluída na demonstração dos resultados do período da transferência.
33 - Se a transferência não resultar num desreconhecimento, uma vez que a entidade reteve significativamente os riscos e benefícios de posse do ativo transferido, a entidade deve continuar a reconhecer o ativo transferido de forma integral e deverá reconhecer um passivo financeiro pela retribuição recebida. Nos períodos subsequentes, a entidade deve reconhecer qualquer rendimento no ativo transferido e qualquer gasto suportado no passivo financeiro.
7.2 - Desreconhecimento de passivos financeiros
34 - Uma entidade deve desreconhecer um passivo financeiro (ou parte de um passivo financeiro) apenas quando este se extinguir, isto é, quando a obrigação estabelecida no contrato seja liquidada, cancelada ou expire.

8 - Contabilização da cobertura
35 - Uma entidade poderá designar uma relação de cobertura entre um instrumento de cobertura e um instrumento coberto de tal forma que se qualifique como contabilização da cobertura. Se os critérios estabelecidos forem cumpridos, a contabilização da cobertura permite que o ganho ou perda no instrumento de cobertura e no instrumento coberto seja reconhecido na demonstração dos resultados simultaneamente.
36 - Para a qualificação da contabilização da cobertura, estabelecida na presente norma, uma entidade deve cumprir todas as seguintes condições:
(a) Designe e documente a relação de cobertura de tal forma que o risco coberto, o item de cobertura e o item coberto estejam claramente identificados e que o risco do item coberto seja o risco para que esteja a ser efetuada a cobertura com o instrumento de cobertura;
(b) O risco a cobrir seja um dos riscos estabelecidos no parágrafo seguinte;
(c) A entidade espera que as alterações no justo valor ou fluxos de caixa no item coberto, atribuíveis ao risco que estava a ser coberto, compensará praticamente as alterações de justo valor ou fluxos de caixa do instrumento de cobertura; e
(d) Seja altamente provável uma transação futura que seja o objeto da cobertura.
37 - Esta Norma permite a contabilização da cobertura apenas para:
(a) Risco de taxa de juro de um instrumento de dívida mensurado ao custo amortizado;
(b) Risco de câmbio num compromisso firme ou numa transação futura altamente provável;
(c) Exposição a risco de preço em ativos que sejam detidos ou abrangidos por um compromisso firme ou por uma transação futura altamente provável de compra ou de venda de ativos que tenham preços de mercado determináveis; ou
(d) Exposição de risco cambial no investimento líquido numa unidade operacional estrangeira.
8.1 - Cobertura de risco de taxa de juro fixa ou de risco de preços de ativos detidos ou abrangidos por um compromisso firme
38 - Se as condições de qualificação forem satisfeitas e a cobertura de risco for para fazer face a uma exposição a taxa de juro fixa de um instrumento de dívida mensurado ao custo amortizado ou de risco de preço de ativos detidos ou abrangidos por um compromisso firme, a entidade deve:
(a) Reconhecer o instrumento de cobertura como um ativo ou passivo à data do balanço e as alterações no justo valor na demonstração dos resultados;
(b) Reconhecer a alteração no justo valor do item coberto, relacionada com o risco coberto, na demonstração dos resultados e como um ajustamento à quantia escriturada do item coberto.
39 - Se o risco coberto for o risco de taxa de juro fixa de um ativo ou passivo mensurado ao custo amortizado, a entidade deve reconhecer as liquidações periódicas, em base líquida, no instrumento de cobertura, na demonstração dos resultados do período a que as liquidações respeitem.
40 - Uma entidade deve descontinuar a contabilização da cobertura se:
(a) O instrumento de cobertura expirar, for vendido ou terminar;
(b) A cobertura deixe de satisfazer as condições para a contabilização da cobertura;
(c) A entidade revogue a designação.
41 - Se a contabilização da cobertura for descontinuada e o instrumento coberto for um ativo ou passivo mensurado ao custo amortizado que não seja desreconhecido, qualquer ganho ou perda reconhecido como ajustamento à quantia escriturada do ativo coberto deverá ser amortizado na demonstração dos resultados durante a vida remanescente do instrumento coberto, utilizando a taxa de juro efetiva original.
8.2 - Cobertura do risco de variabilidade da taxa de juro, risco cambial, risco de preço de uma transação futura altamente provável ou de risco cambial no investimento líquido numa unidade operacional estrangeira.
42 - Se as condições de qualificação forem satisfeitas e a cobertura de risco respeitar à exposição à variabilidade na taxa de juro de um instrumento de dívida mensurado ao custo amortizado, a entidade deve:
(a) Reconhecer as alterações no justo valor do instrumento de cobertura diretamente em capital próprio; e
(b) Subsequentemente, deverá reconhecer as liquidações periódicas em base líquida na demonstração dos resultados no período em que as liquidações em base líquida ocorram.
43 - Se as condições para a contabilização da cobertura forem cumpridas e o risco coberto for quer (i) a exposição ao risco de câmbio de uma transação futura altamente provável, (ii) a exposição a risco de preço de uma transação futura altamente provável, ou (iii) o risco de câmbio no investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, a entidade deve reconhecer as alterações no justo valor do instrumento de cobertura diretamente no capital próprio. A relação de cobertura termina nos casos (i) e (ii) quando a transação coberta ocorrer e no caso (iii) quando o investimento líquido numa unidade operacional estrangeira for vendido. O

ganho ou perda reconhecido no capital próprio deve ser reclassificado de capital próprio para a demonstração dos resultados quando o item coberto for reconhecido na demonstração dos resultados.
44 - A entidade deve descontinuar a contabilização da cobertura se:
(a) O instrumento de cobertura expirar, for vendido ou terminar;
(b) A cobertura deixar de satisfazer as condições para a contabilização da cobertura;
(c) Na cobertura de uma transação futura, a transação deixar de ser altamente provável;
(d) A entidade revogar a designação.
Se não for mais expetável que a transação futura venha a ocorrer ou se o instrumento de dívida coberto mensurado ao custo amortizado for desreconhecido, qualquer ganho ou perda no instrumento de cobertura que tenha sido previamente reconhecido no capital próprio deverá ser removido do capital próprio e reconhecido na demonstração dos resultados.
NCP 19 - Benefícios dos Empregados
1 - Objetivo
1 - O objetivo desta Norma é prescrever a contabilização e divulgação dos benefícios dos empregados. A Norma exige que uma entidade reconheça:
(a) Um passivo quando um empregado prestou serviços em troca de benefícios dos empregados a pagar no futuro; e
(b) Um gasto quando a entidade consumir os benefícios económicos ou o potencial de serviço decorrente dos serviços prestados em troca de benefícios dos empregados.
2 - Âmbito
2 - Esta Norma deve ser aplicada por um empregador na contabilização de todos os benefícios dos empregados.
3 - Esta Norma não trata do relato de planos de benefícios dos empregados.
4 - Os benefícios dos empregados a que esta Norma se aplica incluem os proporcionados:
(a) Segundo planos formais ou outros acordos formais entre uma entidade e empregados individuais, grupos de empregados ou seus representantes; ou
(b) Segundo requisitos legais, ou através de acordos setoriais, pelos quais se exige que as entidades contribuam para planos nacionais, setoriais ou outros.
5 - Os benefícios dos empregados incluem:
(a) Benefícios de curto prazo, tais como salários, ordenados e contribuições para a Caixa Geral de Aposentações ou Segurança Social, férias anuais pagas e ausências por doença pagas, gratificações e outros prémios associados a resultados ou desempenho (se pagáveis dentro de 12 meses após a data de relato) e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, alojamento, automóveis e bens ou serviços grátis ou subsidiados) a empregados correntes.
(b) Benefícios pós-emprego, tais como pensões, outros benefícios de reforma, seguros de vida pós-emprego e cuidados médicos pós-emprego;
(c) Outros benefícios a longo prazo dos empregados, que podem incluir licença por serviço prolongado ou licença sabática, por jubilação ou outros benefícios por serviço prolongado, benefícios por incapacidade prolongada e, se não forem pagáveis totalmente dentro de 12 meses após a data de relato, gratificações e outros prémios associados a resultados ou desempenho; e
(d) Benefícios de cessação de emprego.
Porque cada categoria anteriormente identificada nas alíneas (a) a (d) tem características diferentes, a Norma estabelece requisitos separados para cada uma delas.
6 - Os benefícios dos empregados incluem os benefícios proporcionados quer aos empregados, quer aos seus dependentes e podem ser liquidados através de pagamentos (ou através do fornecimento de bens ou serviços) feitos diretamente aos empregados, aos respetivos cônjuges, filhos ou outros dependentes, ou a outros, tais como companhias de seguros.
7 - Um empregado pode prestar serviços a uma entidade numa base de tempo integral, parcial, permanente, eventual ou temporário. Para a finalidade desta Norma, os empregados compreendem pessoas chave da gestão como definido na NCP20 - Divulgações de Partes Relacionadas.
3 - Definições
8 - Os seguintes termos são usados nesta Norma com os significados indicados:
Ganhos e perdas atuariais são variações do valor presente da obrigação de benefícios definidos resultantes de:
(a) Ajustamentos de experiência (efeitos das diferenças entre os pressupostos atuariais anteriores e o que realmente ocorreu); e
(b) Os efeitos de alterações nos pressupostos atuariais.

Ativos detidos por um fundo de benefícios a longo prazo dos empregados: são ativos (que não sejam instrumentos financeiros não transferíveis emitidos pela entidade que relata) que:
(a) Sejam detidos por uma entidade (um fundo) que esteja legalmente separada da entidade que relata e exista exclusivamente para pagar ou financiar benefícios dos empregados; e
(b) Estejam disponíveis para serem usados exclusivamente para pagar ou financiar os benefícios dos empregados, não estejam disponíveis para os credores da entidade que relata (mesmo em caso de falência), e não possam ser devolvidos à entidade que relata a menos que:
(i) Os ativos remanescentes do fundo sejam suficientes para satisfazer todas as obrigações relacionadas com benefícios dos empregados do plano ou da entidade que relata; ou
(ii) Os ativos sejam devolvidos à entidade que relata para a reembolsar de benefícios dos empregados já pagos.
Custo do serviço inclui:
(a) Custo do serviço corrente que é o aumento no valor presente da obrigação de benefícios definidos resultante do serviço do empregado no período corrente.
(b) Custo dos serviços passados que é a alteração no valor presente da obrigação de benefícios definidos relativa a serviço dos empregados de períodos anteriores, resultante de uma alteração do plano (introdução, revogação ou alteração de um plano de benefícios definidos) ou de um corte (uma redução significativa, por parte da entidade, do número de empregados abrangidos pelo plano).
(c) Qualquer ganho ou perda aquando da liquidação.
Planos de benefícios definidos são planos de benefícios pós-emprego que não sejam planos de contribuição definida.
Planos de contribuição definida são planos de benefícios pós-emprego segundo os quais uma entidade paga contribuições fixas para uma entidade separada (um fundo) e não terá qualquer obrigação legal ou construtiva de pagar contribuições adicionais se o fundo não detiver ativos suficientes para pagar todos os benefícios dos empregados relativos aos serviços que prestaram no período corrente e em períodos anteriores.
Benefícios dos empregados são todas as formas de retribuição dada por uma entidade em troca dos serviços prestados pelos empregados.
Juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos é a variação, durante um período, do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos que resulta da passagem do tempo.
Limite máximo dos ativos é o valor presente de eventuais benefícios económicos disponíveis na forma de restituições do plano ou de reduções em futuras contribuições para o plano.
Passivo (ativo) líquido de benefícios definidos é o défice (excedente), ajustado em função de qualquer efeito da limitação de um ativo líquido de benefícios definidos, ao limite máximo dos ativos. O défice ou excedente é:
(a) O valor presente da obrigação de benefícios definidos, menos
(b) O justo valor dos ativos do plano (caso existam).
Outros benefícios a longo prazo dos empregados são benefícios dos empregados (que não sejam benefícios pós-emprego e benefícios de cessação de emprego) que não se vencem integralmente dentro de 12 meses após a data de relato em que os empregados prestam o respetivo serviço
Ativos do plano compreendem:
(a) Ativos detidos por um fundo de benefícios a longo prazo dos empregados; e
(b) Apólices de seguro que se qualifiquem.
Benefícios pós-emprego são benefícios dos empregados (que não sejam benefícios de cessação de emprego) que sejam pagáveis após o término do emprego.
Planos de benefícios pós-emprego são acordos formais ou informais pelos quais uma entidade proporciona benefícios pós-emprego a um ou mais empregados.
Valor presente de uma obrigação de benefícios definidos é o valor presente, sem deduzir quaisquer ativos do plano, dos pagamentos futuros que se espera sejam exigidos para liquidar a obrigação resultante do serviço dos empregados no período corrente e nos períodos anteriores.
Uma apólice de seguro que se qualifica é uma apólice de seguro emitida por uma seguradora que não seja uma parte relacionada da entidade que relata, se os rendimentos da apólice:
(a) Só puderem ser usados para pagar ou financiar benefícios dos empregados segundo um plano de benefícios definidos; e
(b) Não estiverem disponíveis para os credores da entidade que relata (mesmo no caso de falência) e não puderem ser pagos à entidade que relata, salvo se:
(i) Os rendimentos representarem ativos excedentários que não são necessários para a apólice satisfazer todas as obrigações de benefícios dos empregados relacionadas; ou

(ii) Os rendimentos forem devolvidos à entidade que relata para a reembolsar de benefícios dos empregados já pagos.
O retorno dos ativos do plano compreende os juros, dividendos e outros rendimentos derivados dos ativos do plano, juntamente com os ganhos ou perdas realizados e não realizados dos ativos do plano, menos quaisquer custos de gestão dos ativos do plano (que não sejam os incluídos nos pressupostos atuariais usados para mensurar a obrigação de benefícios definidos) e menos qualquer imposto a pagar pelo próprio plano.
Benefícios de curto prazo dos empregados são benefícios dos empregados (que não sejam benefícios de cessação de emprego) que se vencem dentro de 12 meses após a data de relato em que os empregados prestam o respetivo serviço.
Benefícios de cessação de emprego são benefícios dos empregados a pagar em resultado:
(a) De uma decisão da entidade para cessar o emprego do empregado antes da data normal de reforma; ou
(b) De uma decisão do empregado para aceitar uma saída voluntária em troca desses benefícios.
Benefícios adquiridos pelos empregados são benefícios dos empregados que não estão condicionados ao seu emprego futuro.
4 - Benefícios de curto prazo dos empregados
9 - Os benefícios de curto prazo dos empregados incluem itens tais como:
(a) Salários, ordenados e contribuições para a segurança social;
(b) Ausências permitidas de curto prazo remuneradas (tais como férias anuais pagas e baixas por doença pagas) em que a compensação pelas ausências ocorre dentro de 12 meses após a data de relato em que os empregados prestam o respetivo serviço;
(c) Gratificações relacionadas com o desempenho e participações nos resultados a pagar dentro de 12 meses após a data de relato em que os empregados prestam o respetivo serviço; e
(d) Benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, alojamento, automóvel e bens ou serviços grátis ou subsidiados) dos atuais empregados.
10 - A contabilização de benefícios de curto prazo dos empregados é geralmente linear porque não são necessários pressupostos atuariais para mensurar a obrigação ou o custo e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda atuarial. Além disso, as obrigações de benefícios de curto prazo dos empregados são mensuradas numa base não descontada.
11 - Uma entidade não precisa de reclassificar um benefício a curto prazo dos empregados se as suas previsões quanto à data de liquidação se alterarem temporariamente. Todavia, se as características do benefício se alterarem (por exemplo, quando um benefício não acumulável passa a ser um benefício acumulável) ou se a alteração das previsões quanto à data de liquidação não for temporária, a entidade deve considerar se o benefício ainda corresponde à definição de benefício a curto prazo dos empregados.
4.1 - Reconhecimento e mensuração
4.1.1 - Todos os benefícios de curto prazo dos empregados
12 - Quando um empregado tiver prestado serviços a uma entidade durante um período contabilístico, a entidade deve reconhecer a quantia não descontada dos benefícios de curto prazo dos empregados que se espera pagar em troca desse serviço:
(a) Como um passivo (acréscimo de gastos), após dedução de qualquer quantia já paga. Se a quantia já paga exceder a quantia não descontada dos benefícios, uma entidade deve reconhecer esse excesso como um ativo (gasto antecipado) na extensão em que o pré-pagamento conduza, por exemplo, a uma redução em pagamentos futuros ou numa devolução de dinheiro; e
(b) Como um gasto, a menos que outra Norma exija ou permita a inclusão dos benefícios no custo de um ativo (ver, por exemplo, a NCP 10 - Inventários e a NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis.
Os parágrafos 13, 16 e 19 explicam como uma entidade deve aplicar este requisito a benefícios de curto prazo dos empregados na forma de ausências remuneradas e de planos de gratificações relacionadas com o desempenho e participações nos resultados.
4.1.2 - Ausências de curto prazo remuneradas
13 - Uma entidade deve reconhecer o custo esperado de benefícios de curto prazo dos empregados na forma de ausências remuneradas segundo o parágrafo anterior como segue:
(a) No caso de ausências remuneradas acumuladas, quando o empregado prestar serviço que aumente o seu direito a futuras ausências remuneradas;
(b) No caso de ausências remuneradas não acumuladas, quando ocorrer a ausência.
14 - Uma entidade pode remunerar empregados por ausência por várias razões incluindo férias, doença e incapacidade a curto prazo, parentalidade, serviço em tribunal e serviço militar. O direito a ausências

remuneradas subdivide-se em duas categorias:
(a) Acumuláveis; e
(b) Não acumuláveis.
15 - As ausências remuneradas acumuláveis são as que são transportadas e podem ser usadas em períodos futuros, se o direito do período corrente não for usado na totalidade. As ausências remuneradas acumuláveis podem ser adquiridas (ou seja, os empregados têm direito a um pagamento a dinheiro pelos direitos não utilizados ao deixarem a entidade) ou não adquiridas (quando os empregados não têm direito a um pagamento a dinheiro quando deixarem a entidade). À medida que os empregados prestam serviço que aumente o seu direito a ausências remuneradas futuras surge uma obrigação. A obrigação existe, e é reconhecida, mesmo que as ausências remuneradas sejam não adquiridas, embora a possibilidade de os empregados poderem sair antes de usarem um direito não adquirido acumulado afete a mensuração dessa obrigação.
16 - Uma entidade deve mensurar o custo esperado de ausências remuneradas acumuláveis como a quantia adicional que a entidade espera pagar em consequência do direito não utilizado que tenha acumulado à data de relato.
17 - O método especificado no parágrafo anterior mensura a obrigação como a quantia dos pagamentos adicionais que se espera que surjam devido exclusivamente ao facto de os benefícios acumularem. Em muitos casos, uma entidade pode não necessitar de fazer cálculos detalhados para estimar que não existe obrigação material para ausências remuneradas não utilizadas. Por exemplo, uma obrigação de baixa por doença só é provável ser material se existir um conhecimento formal ou informal de que a baixa por doença não utilizada possa ser tomada como férias.
18 - As ausências remuneradas não acumuláveis não se transportam. Elas expiram se o direito do período corrente não for usado totalmente e não dão o direito aos empregados a um pagamento a dinheiro pelo direito não utilizado quando deixarem a entidade. É este geralmente o caso do pagamento por doença (na medida em que o direito passado não utilizado não aumenta futuros direitos), licença de parentalidade e ausências remuneradas por serviço em tribunal ou por serviço militar. Uma entidade não reconhece qualquer passivo ou gasto até o momento da falta, porque o serviço do empregado não aumenta a quantia de benefício.
4.1.3 - Gratificações relacionadas com o desempenho e participações nos resultados
19 - Uma entidade deve reconhecer o custo esperado de pagamentos de gratificações relacionadas com o desempenho e participações nos resultados segundo o parágrafo 12 quando, e apenas quando:
(a) A entidade tenha uma obrigação legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados; e
(b) Possa ser feita uma estimativa fiável da obrigação.
Existe uma obrigação presente quando, e apenas quando, não houver alternativa realista senão fazer os pagamentos.
20 - Algumas entidades públicas podem ter planos de gratificações que estejam relacionados com objetivos de prestação de serviço ou de desempenho. Segundo tais planos, os empregados recebem quantias especificadas, dependentes de uma avaliação da sua contribuição para a consecução dos objetivos da entidade ou de um segmento da entidade. Em alguns casos, tais planos podem ser aplicáveis a grupos de empregados, nomeadamente quando o desempenho é avaliado para todos ou para alguns empregados de um determinado segmento, em vez de ser numa base individual. Devido aos objetivos das entidades públicas, os planos de participação nos resultados são menos comuns neste setor do que nas entidades orientadas para o lucro. Algumas entidades públicas podem não ter esquemas de participação nos resultados, mas podem avaliar o desempenho face a dados de base financeira tais como a geração de fluxos de rendimentos e a consecução de metas orçamentais.
21 - Alguns planos de gratificações podem acarretar pagamentos a todos os empregados que prestaram serviços num período de relato, mesmo que tenham deixado a entidade antes da data de relato. Porém, segundo outros planos, os empregados só recebem pagamentos se permanecerem na entidade durante um período especificado, por exemplo, se prestarem serviço durante a totalidade do período de relato. Tais planos criam uma obrigação construtiva visto que os empregados prestam serviços que aumentam a quantia a pagar se permanecerem em serviço até a data de relato especificado. A mensuração de tais obrigações construtivas reflete a possibilidade de que alguns empregados possam sair sem receber pagamentos de participação nos resultados.
22 - O parágrafo 24 proporciona mais condições que têm de ser satisfeitas antes de uma entidade poder reconhecer o custo esperado de pagamentos baseados no desempenho, pagamentos de gratificações e

pagamentos de participação nos resultados.
23 - Uma entidade pode não ter uma obrigação legal de pagar uma gratificação. Apesar de tudo, em alguns casos, uma entidade tem uma prática de pagar gratificações. Nestes casos, a entidade tem uma obrigação construtiva porque a entidade não tem alternativa realista senão pagar a gratificação. A mensuração da obrigação construtiva reflete a possibilidade de alguns empregados poderem sair sem receber uma gratificação.
24 - Uma entidade pode fazer uma estimativa fiável da sua obrigação legal ou construtiva segundo um esquema de pagamentos de gratificações relacionadas com o desempenho e participações nos resultados se, e apenas se:
(a) Os termos formais do plano contiverem uma fórmula para determinar a quantia do benefício;
(b) A entidade tiver determinado as quantias a pagar antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão; ou
(c) A prática passada der clara evidência da quantia da obrigação construtiva da entidade.
25 - Uma obrigação segundo pagamentos de gratificações relacionadas com o desempenho e participações nos resultados decorre do serviço de empregados e é reconhecida como um gasto nos resultados.
26 - Se os pagamentos de gratificações relacionadas com o desempenho e participações nos resultados não forem totalmente devidos dentro de 12 meses após a data de relato em que os empregados prestam o respetivo serviço, esses pagamentos são benefícios a longo prazo dos empregados.
5 - Benefícios pós-emprego - Distinção entre planos de contribuição definida e planos de benefícios definidos
27 - Os benefícios pós-emprego incluem, por exemplo:
(a) Benefícios de reforma, tais como pensões; e
(b) Outros benefícios pós-emprego, tais como seguro de vida pós-emprego e cuidados médicos pós-emprego.
Os acordos pelos quais uma entidade proporciona benefícios pós-emprego são planos de benefícios pós-emprego. Uma entidade aplica esta Norma a todos os acordos, quer envolvam ou não o estabelecimento de uma entidade separada, tal como um esquema de pensões, um esquema de depósito ou um esquema de benefícios de reforma, para receber contribuições e pagar benefícios.
28 - Os planos de benefícios pós-emprego são classificados como planos de contribuição definida ou como planos de benefícios definidos, dependendo da substância económica do plano de acordo com os seus principais termos e condições. Para um plano de benefícios pós-emprego ser classificado como um plano de contribuição definida é necessário que a entidade pague contribuições fixas para uma entidade separada.
Pelos planos de contribuição definida:
(a) A obrigação legal ou construtiva da entidade é limitada à quantia que concorda contribuir para o fundo. Assim, a quantia de benefícios pós-emprego recebidos pelo empregado é determinada pela quantia de contribuições pagas pela entidade (e possivelmente também pelo empregado quando aplicável) para um plano de benefícios pós-emprego ou para uma companhia de seguros, juntamente com os retornos do investimento decorrentes das contribuições; e
(b) Em consequência, o risco atuarial (de que os benefícios possam vir a ser inferiores aos esperados) e o risco de investimento (de que os ativos investidos possam vir a ser insuficientes para satisfazer os benefícios esperados) recaem no empregado.
29 - São exemplos de casos em que a obrigação de uma entidade não está limitada à quantia que concorda contribuir para o fundo, quando a entidade tem uma obrigação legal ou construtiva através de:
(a) Uma fórmula de benefícios do plano que não está exclusivamente ligada à quantia da contribuição;
(b) Uma garantia, quer indiretamente através de um plano, quer diretamente, de um retorno especificado sobre as contribuições; ou
(c) As práticas informais que dão origem a uma obrigação construtiva. Por exemplo, pode surgir uma obrigação construtiva quando uma entidade tem historicamente aumentado os benefícios aos ex-empregados para os manter a par da inflação mesmo quando não existe obrigação de o fazer.
30 - Pelos planos de benefícios definidos:
(a) A obrigação da entidade é a de proporcionar os benefícios acordados aos atuais e ex empregados; e
(b) O risco atuarial (de que os benefícios possam custar mais que o esperado) e o risco de investimento recaem, em substância, na entidade. Se a experiencia atuarial ou de investimento forem piores que o esperado, a obrigação da entidade pode ser aumentada.
31 - Ao contrário dos planos de contribuição definida, o estabelecimento de um plano de benefícios definidos não exige o pagamento de contribuições para uma entidade separada. Os parágrafos 32 a 39 adiante

explicam a distinção entre planos de contribuição definida e planos de benefícios definidos no contexto de planos estatais, e benefícios segurados.

5.1 - Planos estatais

32 - Os planos estatais são estabelecidos por legislação para cobrir todas as entidades (ou todas as entidades de uma dada categoria, por exemplo, um setor específico) e são operados por um governo nacional, regional ou local ou por um outro organismo (por exemplo, uma agência criada especificamente para esta finalidade). Esta Norma só trata de benefícios dos empregados da entidade e não trata da contabilização de quaisquer obrigações segundo planos estatais relativos a empregados e ex-empregados de entidades que não sejam controladas pela entidade que relata. Embora os governos possam estabelecer planos estatais e proporcionar benefícios a empregados de entidades do setor privado e ou indivíduos por conta própria, as obrigações decorrentes de tais planos não são tratadas nesta Norma.

33 - Muitos planos estatais são financiados numa base pay-as-you-go: as contribuições são estabelecidas num nível que se espera ser suficiente para pagar os benefícios necessários que se vençam no mesmo período e os benefícios futuros ganhos durante o período corrente serão pagos a partir de contribuições futuras. As entidades cobertas por planos estatais contabilizam esses planos ou como planos de contribuição definida ou como planos de benefícios definidos. O tratamento contabilístico depende de a entidade ter ou não uma obrigação legal ou construtiva de pagar benefícios futuros. Se a única obrigação da entidade é a de pagar as contribuições à medida que se vencem e a entidade não tem obrigação de pagar benefícios futuros, contabiliza esse plano estatal como um plano de contribuição definida.

34 - Uma entidade deve classificar um plano estatal como um plano de contribuição definida ou um plano de benefícios definidos segundo os termos do plano (incluindo qualquer obrigação construtiva que vá além dos termos formais). Quando um plano estatal for um plano de benefícios definidos, uma entidade deve contabilizar a sua quota-parte proporcional da obrigação de benefícios definidos, dos ativos do plano e do custo associado ao plano da mesma forma de qualquer outro plano de benefícios definidos; e

35 - Quando não estiver disponível informação suficiente para usar a contabilização de benefícios definidos para um plano estatal que seja um plano de benefícios definidos, uma entidade deve contabilizar o plano como se fosse um plano de contribuição definida.

5.2 - Benefícios segurados

36 - Uma entidade pode pagar prémios de seguro para financiar um plano de benefícios pós-emprego. A entidade deve tratar tal plano como um plano de contribuição definida salvo se a entidade tiver (quer direta quer indiretamente através do plano) uma obrigação legal ou construtiva de:

(a) Pagar os benefícios dos empregados diretamente quando se vencem; ou de

(b) Pagar quantias adicionais se a seguradora não pagar todos os benefícios futuros de empregados nos período corrente e anteriores.

Se a entidade retiver tal obrigação legal ou construtiva, deve tratar o plano como um plano de benefícios definidos.

37 - Os benefícios segurados por um contrato de seguro não necessitam de ter um relacionamento direto ou automático com a obrigação da entidade relativa aos benefícios dos empregados. Os planos de benefícios pós-emprego que envolvam contratos de seguro estão sujeitos à mesma distinção entre contabilização e financiamento como outros planos financiados.

38 - Quando uma entidade financia uma obrigação de benefícios pós-emprego contribuindo para uma apólice de seguro na base da qual a entidade (seja direta, seja indiretamente por meio do plano, através do mecanismo de fixação de prémios futuros ou através de um relacionamento com parte relacionada com a seguradora) retém uma obrigação legal ou construtiva, o pagamento dos prémios não é igual a um acordo de contribuição definida. Em consequência a entidade:

(a) Contabiliza uma apólice de seguro que se qualifica como um ativo do plano; e

(b) Reconhece outras apólices de seguro como direitos de reembolso (se as apólices satisfizerem os critérios de reembolso do parágrafo 103).

39 - Quando uma apólice de seguro estiver em nome de um dado participante do plano ou de um grupo de participantes do plano e a entidade não tiver qualquer obrigação legal ou construtiva de cobrir qualquer perda na apólice, a entidade não tem obrigação de pagar benefícios aos empregados e a seguradora tem a exclusiva responsabilidade de pagar os benefícios. O pagamento de prémios fixos segundo tais contratos é, em substância, a liquidação da obrigação de benefícios do empregado, e não um investimento para satisfazer

a obrigação. Consequentemente, a entidade deixa de ter um ativo ou um passivo. Por isso, uma entidade trata tais pagamentos como contribuições para um plano de contribuição definida.

6 - Benefícios pós-emprego - Planos de contribuição definida

40 - A contabilização de planos de contribuição definida é linear porque a obrigação da entidade que relata relativa a cada período é determinada pelas quantias a contribuir relativas a esse período. Consequentemente, não são necessários pressupostos atuariais para mensurar a obrigação ou o gasto e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda atuarial. Além disso, as obrigações são mensuradas numa base não descontada, exceto quando não se vencem integralmente no período de 12 meses após a data de relato em que os empregados prestam o respetivo serviço.

6.1 - Reconhecimento e mensuração

41 - Quando um empregado tiver prestado serviços a uma entidade durante um período, a entidade deve reconhecer as contribuições a pagar para um plano de contribuição definida em troca desses serviços:

(a) Como um passivo (acréscimo de gastos), após dedução de qualquer contribuição já paga. Se a contribuição já paga exceder a contribuição devida pelos serviços antes da data de relato, uma entidade deve reconhecer esse excesso como um ativo (gasto antecipado) na medida em que o pré-pagamento conduza, por exemplo, a uma redução em pagamentos futuros ou numa devolução de dinheiro; e

(b) Como um gasto, a menos que outra Norma exija ou permita a inclusão da contribuição no custo de um ativo (ver, por exemplo, a NCP 10 - Inventários e a NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis).

42 - Quando as contribuições para um plano de contribuição definida não se vençam integralmente dentro de 12 meses após a data de relato em que os empregados prestam os respetivos serviços, devem ser descontadas usando a taxa de desconto especificada no parágrafo 70.

7 - Benefícios pós-emprego - Planos de benefícios definidos

43 - A contabilização dos planos de benefícios definidos é complexa, porque são necessários pressupostos atuariais para mensurar a obrigação e o gasto e existe uma possibilidade de ganhos e perdas atuariais. Além do mais, as obrigações são mensuradas numa base descontada porque podem ser liquidadas muitos anos após os empregados prestarem o respetivo serviço.

7.1 - Reconhecimento e mensuração

44 - Os planos de benefícios definidos podem não ter um fundo afeto, ou podem ser total ou parcialmente financiados por contribuições de uma entidade, e algumas vezes pelos seus empregados, para outra entidade ou fundo, que é legalmente separada da entidade que relata e a partir da qual os benefícios dos empregados são pagos. O pagamento de benefícios com fundo afeto na data do vencimento, depende não só da posição financeira e do desempenho dos investimentos do fundo mas também da capacidade (e vontade) da entidade cobrir qualquer falta nos ativos do fundo. Por isso, a entidade está, em substância, a subscrever os riscos atuariais e de investimento associados ao plano. Consequentemente, o gasto reconhecido relativo a um plano de benefícios definidos não é necessariamente a quantia da contribuição devida relativa ao período.

45 - A contabilização por uma entidade de planos de benefícios definidos envolve os seguintes passos:

(a) Determinar o défice ou o excedente, o que envolve:

(i) Usar técnicas atuariais para fazer uma estimativa fiável da quantia de benefícios que os empregados ganharam em retorno do seu serviço nos períodos corrente e anteriores. Isto exige que uma entidade determine quanto do benefício é atribuível ao período corrente e aos períodos anteriores (ver parágrafos 57 a 61) e faça estimativas (pressupostos atuariais) acerca de variáveis demográficas (tais como rotação dos empregados e mortalidade) e variáveis financeiras (tais como aumento em ordenados e custos médicos futuros) que influenciarão o custo do benefício (ver parágrafos 62 a 85);

(ii) Descontar esse benefício usando o Método da Unidade de Crédito Projetada a fim de determinar o valor presente da obrigação de benefícios definidos e do custo do serviço corrente (ver parágrafos 54 a 56);

(iii) Deduzir o justo valor de quaisquer ativos do plano (ver parágrafos 100 a 102) ao valor presente da obrigação de benefícios definidos.

(b) Determinar a quantia do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos, que corresponde ao défice ou excedente determinado em conformidade com a alínea a), ajustado em função do eventual efeito de limitação de um ativo líquido de benefícios definidos ao limite máximo dos ativos (ver parágrafo 51);

(c) Determinar as quantias a reconhecer nos resultados:

(i) Custo do serviço corrente (ver parágrafos 57 a 61):

(ii) Qualquer custo passado do serviço e perdas ou ganhos aquando da liquidação (ver parágrafos 86 a 99);

(iii) Juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos (ver parágrafos 110 a 113);

(d) Determinar a remensuração do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos, a reconhecer diretamente no património líquido, incluindo:
(i) Os ganhos e perdas atuariais (ver parágrafos 115 e 116);
(ii) O retorno dos ativos do plano, excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos (ver parágrafo 117); e
(iii) Qualquer variação do efeito do limite máximo dos ativos (ver parágrafo 51), excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos.
Quando uma entidade tiver mais de um plano de benefícios definidos, a entidade aplica estes procedimentos a cada plano separadamente.
46 - Uma entidade deve determinar o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos com suficiente regularidade a fim de que as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras não difiram materialmente das quantias que seriam determinadas no fim do período de relato.
47 - Em alguns casos, as estimativas, as médias e cálculos simplificados podem proporcionar uma aproximação fiável dos cálculos detalhados ilustrados nesta Norma.
7.1.1 - Contabilização da obrigação construtiva
48 - Uma entidade deve contabilizar não só a sua obrigação legal segundo os termos formais de um plano de benefícios definidos, mas também qualquer obrigação construtiva que decorra das práticas informais da entidade. As práticas informais dão origem a uma obrigação construtiva quando a entidade não tiver alternativa realista senão pagar benefícios dos empregados. Um exemplo de uma obrigação construtiva é quando uma alteração nas práticas informais da entidade causaria dano inaceitável no seu relacionamento com os empregados.
49 - Os termos formais de um plano de benefícios definidos podem permitir que uma entidade cesse a obrigação segundo o plano. Apesar de tudo, é geralmente difícil para uma entidade cancelar um plano se quiser reter os empregados. Por isso, na ausência de prova em contrário, a contabilização de benefícios pós-emprego assume que uma entidade que esteja a prometer atualmente esses benefícios continuará a faze-lo durante a restante vida de trabalho dos empregados.
7.1.2 - Balanço
50 - Uma entidade deve reconhecer o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos no balanço.
51 - Quando uma entidade tiver um excedente num plano de benefícios definidos, deve mensurar o ativo líquido de benefícios definidos como o mais baixo dos seguintes valores:
(a) O excedente no plano de benefícios definidos; e
(b) O limite máximo de ativos, determinado usando a taxa de desconto especificada no parágrafo 70.
52 - Pode surgir um ativo líquido de benefícios definidos quando um plano de benefícios definidos tenha sido financiado em excesso ou quando tiverem ocorrido ganhos atuariais. Uma entidade reconhece um ativo líquido de benefícios definidos em tais casos, porque:
(a) A entidade controla um recurso, que é a capacidade de usar o excedente para gerar benefícios futuros;
(b) Esse controlo é o resultado de acontecimentos passados (contribuições pagas pela entidade e serviço prestado pelo empregado); e
(c) Estão disponíveis benefícios económicos futuros para a entidade na forma de uma redução em contribuições futuras ou de uma restituição de dinheiro, quer diretamente para a entidade quer indiretamente para outro plano em défice. O limite máximo de ativos é o valor presente desses benefícios futuros.
7.2 - Reconhecimento e mensuração - Valor presente das obrigações de benefícios definidos e custo de serviço corrente
53 - O custo final de um plano de benefícios definidos pode ser influenciado por muitas variáveis, tais como ordenados finais, rotação dos empregados e mortalidade, contribuições dos empregados e evolução dos custos médicos. O custo final do plano é incerto e esta incerteza persistirá provavelmente durante um longo período de tempo. A fim de mensurar o valor presente das obrigações de benefícios pós-emprego e o respetivo custo do serviço corrente, é necessário:
(a) Aplicar um método de avaliação atuarial (ver parágrafos 54 a 56);
(b) Atribuir o benefício a períodos de serviço (ver parágrafos 57 a 61); e
(c) Fazer pressupostos atuariais (ver parágrafos 62 a 85).
7.2.1 - Método de avaliação atuarial
54 - Uma entidade deve usar o Método da Unidade de Crédito Projetada para determinar o valor presente das suas obrigações de benefícios definidos e o respetivo custo do serviço corrente, e quando aplicável, o custo dos serviços passados.

55 - O Método da Unidade de Crédito Projetada (algumas vezes também conhecido como o método do beneficio acrescido pelo rateio do serviço ou como o método de benefício/anos de serviço) vê cada período de serviço como dando origem a uma unidade adicional de direito ao benefício e mensura cada unidade separadamente para construir a obrigação final (ver parágrafos 62 a 85).
56 - Uma entidade desconta a totalidade da obrigação de benefícios pós-emprego, mesmo que se espere que parte dessa obrigação seja liquidada até 12 meses após a data de relato.
7.2.2 - Atribuição do benefício aos períodos de serviço
57 - Na determinação do valor presente das suas obrigações de benefícios definidos e do custo do serviço corrente relacionado e, quando aplicável, do custo dos serviços passados, uma entidade deve atribuir o benefício aos períodos de serviço segundo a fórmula de benefícios do plano. Porém, se o serviço de um empregado nos anos mais recentes conduzir a um nível de benefício material mais elevado do que nos anos mais antigos, uma entidade deve atribuir o benefício numa base linear a partir:
(a) Da data em que o serviço do empregado conduz pela primeira vez a benefícios segundo o plano (quer os benefícios estejam condicionados a serviço futuro ou não); até
(b) À data em que o futuro serviço do empregado conduzir a uma quantia sem materialidade de benefícios adicionais segundo o plano, que não sejam os de aumentos adicionais de ordenados.
58 - O Método da Unidade de Crédito Projetada exige que uma entidade atribua benefício ao período corrente (a fim de determinar o custo do serviço corrente) e aos períodos corrente e anteriores (a fim de determinar o valor presente das obrigações de benefícios definidos). Uma entidade atribui benefícios aos períodos em que surge a obrigação de proporcionar benefícios pós-emprego. Essa obrigação surge à medida que os empregados prestam serviços em compensação dos benefícios pós-emprego que uma entidade espera pagar em futuros períodos de relato. As técnicas atuariais permitem que uma entidade mensure essa obrigação com suficiente fiabilidade para justificar o reconhecimento de um passivo.
59 - O serviço do empregado dá origem a uma obrigação segundo um plano de benefícios definidos mesmo que os benefícios estejam condicionados ao emprego futuro (ou seja, não estejam adquiridos). O serviço dos empregados antes da data de aquisição do direito dá origem a uma obrigação construtiva porque, em cada data sucessiva de relato, se reduz a quantidade de serviço futuro que um empregado terá de prestar antes de ter o direito ao benefício. Ao mensurar a sua obrigação de benefícios definidos, uma entidade considera a probabilidade de que alguns empregados possam não satisfazer quaisquer requisitos de aquisição do direito. De forma semelhante, embora determinados benefícios pós-emprego, por exemplo, benefícios médicos pós-emprego, se tornem apenas pagáveis se ocorrer um acontecimento especificado quando o empregado deixou de estar empregado, cria-se uma obrigação quando o empregado presta serviço que dará direito ao benefício se o acontecimento especificado ocorrer. A probabilidade de o acontecimento especificado vir a ocorrer afeta a mensuração da obrigação, mas não determina se a obrigação existe ou não.
60 - A obrigação aumenta até à data em que o serviço futuro do empregado não conduz a quantia material de benefícios adicionais. Portanto, todo o benefício é atribuído a períodos contabilísticos que findem em ou antes dessa data. O benefício é atribuído a períodos contabilísticos individuais segundo a fórmula de benefícios do plano. Porém, se o serviço do empregado nos anos mais recentes vai conduzir a um nível materialmente mais elevado de benefício que nos anos mais antigos, uma entidade atribui o benefício numa base linear até à data em que não conduza a qualquer quantia material de benefícios adicionais. Isto deve-se ao facto do serviço do empregado ao longo de todo o período conduzirá no final a um benefício a esse nível mais elevado.
61 - Quando a quantia de um benefício for uma proporção constante do ordenado final de cada ano de serviço, os futuros aumentos de ordenados afetarão a quantia necessária para liquidar a obrigação que exista relativa ao serviço antes da data de relato, mas não criam uma obrigação adicional. Assim:
(a) Para a finalidade do parágrafo 57, alínea (b), os aumentos de ordenado não conduzem a benefícios adicionais, mesmo que a quantia dos benefícios esteja dependente do ordenado final; e
(b) A quantia de benefício atribuída a cada período é uma proporção constante do ordenado ao qual o benefício está ligado.
7.2.3 - Pressupostos atuariais
62 - Os pressupostos atuariais devem ser isentos de enviesamentos e ser mutuamente compatíveis.
63 - Os pressupostos atuariais são as melhores estimativas de uma entidade das variáveis que determinarão o custo final de proporcionar benefícios pós-emprego. Os pressupostos atuariais compreendem:
(a) Pressupostos demográficos acerca das futuras características dos atuais e ex empregados (e seus dependentes) que sejam elegíveis para benefícios. Os pressupostos demográficos tratam de matérias tais

como:
(i) Mortalidade (ver parágrafos 68 e 69);
(ii) Taxas de rotação, de invalidez e reforma antecipada dos empregados;
(iii) A proporção de membros do plano com dependentes que serão elegíveis para benefícios; e
(iv) Taxas de reclamação segundo planos médicos.
(b) Pressupostos financeiros, tratando de itens tais como:
(i) A taxa de desconto (ver parágrafos 70 a 73);
(ii) Níveis de benefícios, excluindo quaisquer custos dos benefícios a suportar pelos empregados, e ordenados futuros (ver parágrafos 74 a 82);
(iii) No caso de benefícios médicos, os custos médicos futuros, incluindo os custos de administrar os pedidos de pagamentos (ou seja, os custos que serão suportados no processamento e resolução dos pedidos de pagamento, incluindo honorários de advogados e peritos) (ver parágrafos 83 a 85); e
(iv) Os impostos a pagar pelo plano sobre as contribuições relativas a serviços anteriores à data de relato ou sobre benefícios decorrentes desses serviços.
64 - Os pressupostos atuariais estão isentos de enviesamentos se não forem nem imprudentes nem excessivamente conservadores.
65 - Os pressupostos atuariais são mutuamente compatíveis se refletirem os relacionamentos económicos entre fatores tais como inflação, taxas de aumento de ordenados e taxas de desconto. Por exemplo, todos os pressupostos que dependem de um determinado nível de inflação (tais como pressupostos acerca de taxas de juro e ordenados e aumentos de benefícios) em qualquer determinado período futuro assumem o mesmo nível de inflação nesse período.
66 - Uma entidade determina a taxa de desconto e outros pressupostos financeiros em termos nominais (declarados), salvo se forem mais credíveis estimativas em termos reais (ajustadas pela inflação) ou quando o benefício estiver indexado e existir um mercado ativo de obrigações indexadas da mesma moeda e prazo.
67 - Os pressupostos financeiros devem ser baseados em expetativas de mercado, à data de relato, relativamente ao período durante o qual as obrigações devem ser liquidadas.
7.2.4 - Pressupostos atuariais - Mortalidade
68 - Uma entidade deve determinar os seus pressupostos de mortalidade com base na melhor estimativa da mortalidade dos membros do plano tanto durante como após o emprego.
69 - Para calcular o custo final do benefício, a entidade deve ter em consideração as variações previstas da mortalidade, por exemplo alterando as tabelas de mortalidade-padrão com estimativas quanto à melhoria das taxas de mortalidade.
7.2.5 - Pressupostos atuariais - Taxa de desconto
70 - A taxa usada para descontar as obrigações de benefícios pós emprego (financiadas ou não financiadas) deve ser determinada por referência a rendimentos de mercado no fim do período de relato para obrigações de alta qualidade de empresas. No caso de não haver um mercado estabelecido dessas obrigações, devem ser usados os rendimentos de mercado (no fim do período de relato) para as obrigações estatais. A moeda e o prazo das obrigações de empresas ou das obrigações estatais devem ser consistentes com a moeda e o prazo esperados das obrigações de benefícios pós emprego.
71 - Um pressuposto atuarial que tem um efeito material é a taxa de desconto. A taxa de desconto reflete o valor temporal do dinheiro, mas não o risco atuarial ou de investimento. Para além disso, a taxa de desconto não reflete o risco de crédito específico da entidade assumido pelos seus credores, nem reflete o risco da experiência futura poder diferir dos pressupostos atuariais.
72 - A taxa de desconto reflete o momento estimado dos pagamentos dos benefícios. Na prática, a entidade consegue muitas vezes esse objetivo aplicando uma taxa de desconto média ponderada única que reflete o momento estimado e a quantia estimada dos pagamentos de benefícios e a moeda em que os benefícios devem ser pagos.
73 - Nalguns casos, não existe um mercado estabelecido para obrigações com uma maturidade suficientemente longa para corresponder à maturidade estimada de todos os pagamentos de benefícios. Nestes casos, uma entidade deve usar taxas de mercado correntes com o prazo apropriado para descontar pagamentos a prazos mais curtos, e estimar a taxa de desconto para vencimentos mais longos extrapolando taxas de mercado correntes ao longo da curva de rendimentos. O valor presente total de uma obrigação de benefícios definidos não deverá ser particularmente sensível à taxa de desconto aplicada à parte dos benefícios a pagar para além da maturidade final das obrigações de empresas ou das obrigações estatais disponíveis.

7.2.6 - Pressupostos atuariais - Salários, benefícios e custos médicos
74 - As obrigações de benefícios pós-emprego devem ser mensuradas numa base que reflita:
(a) Os benefícios estabelecidos nos termos do plano (ou resultantes de qualquer obrigação construtiva para além desses termos) na data de relato;
(b) Aumentos estimados futuros de ordenados;
(c) O efeito de qualquer limite na participação do empregador no custo dos benefícios futuros;
(d) As contribuições dos empregados ou de terceiros que reduzam o custo final que esses benefícios representam para a entidade; e
(e) Alterações futuras estimadas no nível de quaisquer benefícios estatais que afetem os benefícios a pagar segundo um plano de benefícios definidos, se, e apenas se:
(i) Essas alterações forem decretadas antes do fim do período de relato; ou
(ii) Os dados históricos, ou outra evidência credível, indicarem que esses benefícios estatais se alterarão de forma previsível, por exemplo em linha com alterações futuras nos níveis gerais de preços ou dos ordenados.
75 - Os pressupostos atuariais refletem alterações em benefícios futuros que estejam estabelecidas nos termos formais do plano (ou de uma obrigação construtiva que vá para além desses termos) no fim do período de relato. Este é o caso quando, por exemplo:
(a) A entidade tem um passado histórico de benefícios crescentes, por exemplo para mitigar os efeitos da inflação, e não existe indicação de que esta prática se alterará no futuro;
(b) A entidade é obrigada, seja pelos termos formais de um plano (ou de uma obrigação construtiva que vá para além desses termos) ou pela legislação, a usar qualquer excedente do plano em benefício dos participantes do plano; ou
(c) Os benefícios variam em função de objetivos de desempenho ou de outros critérios. Por exemplo, os termos do plano podem estabelecer que serão pagos benefícios reduzidos ou exigidas contribuições adicionais aos empregados se os ativos do plano forem insuficientes. A mensuração da obrigação reflete a melhor estimativa do efeito do objetivo de desempenho ou de outros critérios.
76 - Os pressupostos atuariais não refletem alterações em benefícios futuros que não estejam estabelecidas nos termos formais do plano (ou de uma obrigação construtiva) no fim do período de relato. Tais alterações resultarão em:
(a) Custo do serviço passado, na medida em que alterem benefícios relativos ao serviço antes da alteração; e
(b) Custo do serviço corrente para os períodos após a alteração, na medida em que alterem benefícios relativos a serviços após a alteração.
77 - As estimativas de aumentos de ordenados futuros devem tomar em conta a inflação, a senioridade, as promoções e outros fatores relevantes, tais como a oferta e a procura no mercado de emprego.
78 - Alguns planos de benefícios definidos limitam as contribuições que uma entidade deve pagar. O custo final dos benefícios deve ter em conta o efeito de tal limite de contribuições. O efeito de um limite de contribuições é determinado ao longo do mais curto dos seguintes períodos:
(a) Duração estimada da entidade; e
(b) Duração estimada do plano.
79 - Alguns planos de benefícios definidos exigem que os empregados ou outros contribuam para o custo do plano. As contribuições dos empregados reduzem o custo dos benefícios para a entidade. Uma entidade avalia se as contribuições de terceiros reduzem o custo dos benefícios para a entidade, ou constituem um direito de reembolso conforme descrito no parágrafo 103. As contribuições dos empregados ou de terceiros encontram-se estabelecidas ou nos termos formais do plano (ou resultam de uma obrigação construtiva que vá para além desses termos), ou são discricionárias. As contribuições discricionárias dos empregados ou de terceiros reduzem o custo do serviço após o pagamento dessas contribuições para o plano.
80 - As contribuições dos empregados ou de terceiros estabelecidas nos termos formais do plano reduzem o custo do serviço (se estiverem associadas ao serviço) ou reduzem a remensuração do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos (por exemplo, se forem necessárias contribuições para reduzir o défice resultante de perdas dos ativos do plano ou de perdas atuariais). As contribuições dos empregados ou de terceiros que digam respeito a serviços são atribuídas aos períodos de serviço como benefício negativo, de acordo com o parágrafo 57.
81 - As alterações das contribuições dos empregados ou de terceiros que digam respeito a serviços resultam em:
(a) Custo do serviço corrente e passado (se as alterações das contribuições dos empregados não estiverem estabelecidas nos termos formais de um plano e não resultarem de uma obrigação construtiva); ou

(b) Ganhos e perdas atuariais (se as alterações das contribuições dos empregados estiverem estabelecidas nos termos formais de um plano ou resultarem de uma obrigação construtiva).
82 - Alguns benefícios pós emprego estão ligados a variáveis tais como o nível de benefícios das reformas estatais ou dos cuidados médicos estatais. A mensuração de tais benefícios reflete a melhor estimativa de tais variáveis, com base em dados históricos e outros elementos credíveis.
83 - Os pressupostos acerca de custos médicos devem tomar em conta as alterações futuras estimadas no custo dos serviços médicos, resultantes não só da inflação mas também de alterações específicas nos custos médicos.
84 - A mensuração de benefícios médicos pós emprego exige pressupostos acerca do nível e da frequência de futuros pedidos de pagamento e do custo de satisfazer esses pedidos. Uma entidade estima os custos médicos futuros com base em dados históricos acerca da própria experiência da entidade, suplementada sempre que necessário por dados históricos de outras entidades, de empresas de seguros, de prestadores de serviços médicos ou de outras fontes. As estimativas dos custos médicos futuros devem considerar o efeito dos avanços tecnológicos, das alterações na utilização dos cuidados de saúde ou dos modelos de prestação desses cuidados e das alterações nas condições de saúde dos participantes do plano.
85 - O nível e a frequência dos pedidos de pagamento são particularmente sensíveis à idade, às condições de saúde e sexo dos empregados (e dos seus dependentes) e podem ser sensíveis a outros fatores, tais como a localização geográfica. Por conseguinte, os dados históricos são ajustados na medida em que o conjunto demográfico da população seja diferente do da população usada como base para esses dados. São também ajustados sempre que existam indícios credíveis de que as tendências históricas não continuarão a verificar-se.
7.2.7 - Custo do serviço passado e ganhos e perdas aquando da liquidação
86 - Antes de determinar o custo dos serviços passados, ou um ganho ou perda aquando da liquidação, uma entidade deve remensurar o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos usando o justo valor atual dos ativos do plano e pressupostos atuariais correntes (incluindo as taxas de juro de mercado correntes e outros preços de mercado correntes) que sejam reflexo dos benefícios oferecidos pelo plano antes da sua alteração, cancelamento ou liquidação.
87 - Uma entidade não precisa de distinguir entre o custo do serviço passado resultante de uma alteração ou de um cancelamento do plano e um ganho ou perda aquando da liquidação, se essas transações ocorrerem em conjunto. Em certos casos, uma alteração do plano ocorre antes de uma liquidação, nomeadamente quando uma entidade altera os benefícios de um plano e liquida os benefícios alterados mais tarde. Nesses casos, a entidade reconhece o custo do serviço passado antes de qualquer ganho ou perda aquando da liquidação.
88 - Ocorre uma liquidação juntamente com uma alteração do plano ou com um cancelamento se um plano for terminado de forma tal que a obrigação é liquidada e o plano deixa de existir. Porém, o término de um plano não é uma liquidação se o plano for substituído por um novo plano que ofereça benefícios que, em substância, sejam idênticos.
7.2.8 - Custo dos serviços passados
89 - O custo do serviço passado é a variação do valor presente da obrigação de benefícios definidos resultante de uma alteração ou do cancelamento do plano.
90 - Uma entidade deve reconhecer o custo do serviço passado como um gasto na mais antiga entre as seguintes datas:
(a) Quando ocorre a alteração ou o cancelamento do plano; e
(b) Quando a entidade reconhece os custos de reestruturação relacionados (ver NCP 15) ou os benefícios de cessação.
91 - Uma alteração do plano ocorre quando uma entidade introduz ou retira um plano de benefícios definidos ou altera os benefícios a pagar ao abrigo de um plano de benefícios definidos existente.
92 - Um cancelamento ocorre quando uma entidade reduz significativamente o número de empregados cobertos por um plano. Um cancelamento pode decorrer de um evento isolado, como a interrupção de uma operação ou a cessação ou suspensão de um plano.
93 - O custo do serviço passado pode ser positivo (quando os benefícios são introduzidos ou modificados de tal forma que o valor presente da obrigação de benefício definido aumenta) ou negativo (quando os benefícios são retirados ou modificados de tal forma que o valor presente da obrigação de benefício definido diminuiu).

94 - Quando uma entidade reduz os benefícios a pagar segundo um plano de benefícios definidos existente e, ao mesmo tempo, aumenta outros benefícios a pagar segundo o plano para os mesmos empregados, a entidade trata a alteração como uma única alteração.
95 - O custo do serviço passado exclui:
(a) O efeito de diferenças entre os aumentos de ordenados reais e os anteriormente pressupostos na obrigação de pagar benefícios relativos ao serviço em anos anteriores (não há custo do serviço passado porque os pressupostos atuariais contemplam a projeção de ordenados);
(b) As estimativas por defeito e por excesso de aumentos discricionários das pensões quando uma entidade tem uma obrigação construtiva de conceder tais aumentos (não há custo do serviço passado porque os pressupostos atuariais contemplam tais aumentos);
(c) As estimativas de melhorias de benefícios que resultem de ganhos atuariais ou do retorno dos ativos do plano que já foram reconhecidos nas demonstrações financeiras se a entidade estiver obrigada, quer pelos termos formais de um plano (ou por uma obrigação construtiva que vá para além desses termos) quer pela legislação, a usar qualquer excedente no plano em benefício dos seus participantes, mesmo se o aumento dos benefícios não tiver ainda sido formalmente concedido (não há custo do serviço passado porque o aumento da obrigação é uma perda atuarial; e
(d) O aumento de benefícios adquiridos (ou seja, benefícios não condicionados a futuro emprego quando, na ausência de benefícios novos ou melhorados, os empregados satisfaçam os requisitos de aquisição do direito (não há custo do serviço passado porque a entidade reconheceu o custo estimado dos benefícios como custo do serviço corrente à medida que o serviço foi sendo prestado).
7.2.9 - Ganhos e perdas aquando da liquidação
96 - O ganho ou perda aquando de uma liquidação é a diferença entre:
(a) O valor presente da obrigação de benefícios definidos a liquidar, conforme determinado à data da liquidação; e
(b) O preço da liquidação, incluindo quaisquer ativos do plano transferidos e quaisquer pagamentos efetuados diretamente pela entidade no âmbito da liquidação.
97 - Uma entidade deve reconhecer um ganho ou perda aquando da liquidação de um plano de benefícios definidos na data em que ocorrer a liquidação.
98 - Ocorre uma liquidação quando uma entidade celebra uma transação que elimina todas as futuras obrigações legais ou construtivas relativamente a parte ou a todos os benefícios proporcionados por um plano de benefícios definidos (com exceção de um pagamento de benefícios feito a, ou a favor de, empregados de acordo com os termos do plano e incluído nos pressupostos atuariais). Considera-se uma liquidação, por exemplo, uma transferência pontual de obrigações significativas do empregador segundo o plano para uma empresa de seguros através da aquisição de uma apólice de seguros; não se considera uma liquidação um pagamento único em dinheiro feito, nos termos do plano, aos participantes do plano, em troca dos seus direitos a receber determinados benefícios pós emprego.
99 - Em alguns casos, uma entidade adquire uma apólice de seguros para financiar alguns ou todos os benefícios dos empregados relativos ao serviço dos empregados nos períodos corrente e anteriores. A aquisição de tal apólice não é uma liquidação se a entidade mantiver uma obrigação legal ou construtiva de efetuar pagamentos adicionais se o segurador não pagar os benefícios dos empregados especificados na apólice de seguros.
7.3 - Reconhecimento e mensuração - Ativos do plano
7.3.1 - Justo valor dos ativos do plano
100 - O justo valor de quaisquer ativos do plano é deduzido do valor presente da obrigação de benefícios definidos aquando da determinação do défice ou do excedente.
101 - Os ativos do plano excluem contribuições por pagar devidas ao fundo pela entidade que relata, bem como quaisquer instrumentos financeiros não transferíveis emitidos pela entidade e detidos pelo fundo. Os ativos do plano são reduzidos de quaisquer passivos do fundo que se não relacionem com os benefícios dos empregados, por exemplo, dívidas comerciais a pagar e outras e passivos que resultem de instrumentos financeiros derivados.
102 - Quando os ativos do plano incluírem apólices de seguro elegíveis que correspondam exatamente à quantia e momento de alguns ou todos os benefícios a pagar segundo o plano, o justo valor dessas apólices de seguro é considerado equivalente ao valor presente das respetivas obrigações (sujeito a qualquer redução necessária se as quantias a receber segundo as apólices de seguro não forem totalmente recuperáveis).

7.3.2 - Reembolsos
103 - Quando, e apenas quando, for quase certo que uma outra parte reembolsará algum ou todo o dispêndio necessário para liquidar uma obrigação de benefícios definidos, uma entidade deve:
(a) Reconhecer o seu direito ao reembolso como um ativo separado. A entidade deve mensurar o ativo pelo justo valor; e
(b) Desagregar e reconhecer as variações no justo valor do seu direito ao reembolso da mesma maneira que as variações no justo valor dos ativos do plano (ver parágrafos 112 e 113). Os componentes do custo dos benefícios definidos reconhecido de acordo com o parágrafo 107 podem ser reconhecidos líquidos das quantias relativas às variações na quantia escriturada do direito ao reembolso.
104 - Algumas vezes, uma entidade está em condições de solicitar a uma outra parte, tal como uma seguradora, que pague parte ou a totalidade do dispêndio necessário para liquidar uma obrigação de benefícios definidos. As apólices de seguro que se qualificam, conforme definido no parágrafo 8, são ativos do plano. Uma entidade contabiliza as apólices de seguro elegíveis da mesma forma que todos os outros ativos do plano e o parágrafo anterior não se aplica.
105 - Quando uma apólice de seguros não é uma apólice de seguros que se qualifica, essa apólice de seguros não é um ativo do plano. O parágrafo 103 trata de tais casos: a entidade reconhece o seu direito ao reembolso segundo a apólice de seguros como um ativo separado, e não como uma dedução na determinação do défice ou excedente do benefício definido.
106 - Se o direito ao reembolso decorrer de uma apólice de seguros ou de um acordo legalmente vinculativo que corresponda exatamente à quantia e momento de alguns ou todos os benefícios a pagar segundo um plano de benefícios definidos, o justo valor desse direito ao reembolso é considerado equivalente ao valor presente da respetiva obrigação (sujeito a qualquer redução necessária se o reembolso não for recuperável na totalidade).
7.4 - Componentes do custo dos benefícios definidos
107 - Uma entidade deve reconhecer os componentes do custo dos benefícios definidos como segue, salvo na medida em que outra NCP exija ou permita a sua inclusão no custo de um ativo:
(a) O custo do serviço (ver parágrafos 53 a 99) nos resultados;
(b) O juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos (ver parágrafos 110 a 113) nos resultados; e
(c) A remensuração do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos (ver parágrafos 114 a 117) diretamente no património líquido.
108 - Outras NCP exigem a inclusão de determinados custos de benefícios dos empregados no custo dos ativos, tais como inventários ou ativos fixos tangíveis. Quaisquer custos de benefícios pós emprego incluídos no custo de tais ativos incluem a proporção apropriada dos componentes enumerados no parágrafo anterior.
109 - A remensuração do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos reconhecida diretamente no património líquido não deve ser reclassificada nos resultados em períodos subsequentes. Contudo, a entidade pode transferir essas quantias reconhecidas no património líquido dentro das rubricas do património líquido.
7.4.1 - Juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos
110 - O juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos obtém-se multiplicando o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos pela taxa de desconto especificada no parágrafo 70, ambos determinados no início do período de relato anual, tendo em conta qualquer variação do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos durante o período em consequência do pagamento de contribuições e benefícios.
111 - O juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos pode ser considerado como incluindo os juros recebidos sobre os ativos do plano, os juros pagos sobre a obrigação de benefícios definidos e os juros referentes ao efeito do limite máximo de ativos referido no parágrafo 51.
112 - Os juros recebidos sobre os ativos do plano são um componente do retorno dos ativos do plano e são determinados multiplicando o justo valor dos ativos do plano pela taxa de desconto referida no parágrafo 70. A diferença entre os juros recebidos sobre os ativos do plano e o retorno dos ativos do plano é incluída na remensuração do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos.
113 - Os juros referentes ao efeito do limite máximo de ativos fazem parte da variação total do efeito do limite máximo de ativos são determinados multiplicando o justo valor dos ativos do plano pela taxa de desconto referida no parágrafo 70. A diferença entre esse valor e a variação total do efeito do limite máximo de ativos é incluída na remensuração do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos.
7.4.2 - Remensuração do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos
114 - A remensuração do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos inclui:

(a) Os ganhos e perdas atuariais (ver parágrafos 115 e 116);
(b) O retorno dos ativos do plano (ver parágrafo 117), excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos (ver parágrafo 112); e
(c) Qualquer variação do efeito do limite máximo de ativos, excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos (ver parágrafo 113).
115 - Os ganhos e perdas atuariais resultam de aumentos ou diminuições no valor presente de uma obrigação de benefícios definidos em consequência de alterações nos pressupostos atuariais e de ajustamentos de experiência. As causas de ganhos e perdas atuariais incluem, por exemplo:
(a) Taxas inesperadamente altas ou baixas de rotação dos empregados, de reformas antecipadas ou de mortalidade ou de aumentos em ordenados, em benefícios (se os termos formais ou construtivos de um plano proporcionarem aumentos de benefícios por efeitos da inflação) ou custos médicos;
(b) O efeito de alterações nos pressupostos relativos às opções de pagamento dos benefícios;
(c) O efeito de alterações nas estimativas da futura rotação dos empregados, das reformas antecipadas ou da mortalidade ou dos aumentos em ordenados, em benefícios (se os termos formais ou construtivos de um plano proporcionarem aumentos de benefícios por efeitos da inflação) ou custos médicos; e
(d) O efeito de alterações na taxa de desconto.
116 - Os ganhos e perdas atuariais não incluem as alterações do valor presente da obrigação de benefícios definidos que resultem da introdução, alteração, cancelamento ou liquidação do plano de benefícios definidos, ou de alterações dos benefícios a pagar ao abrigo do plano de benefícios definidos. Essas alterações resultam em custos de serviços passados ou em ganhos ou perdas aquando da liquidação.
117 - Para determinar o retorno dos ativos do plano, a entidade deduz os custos de gestão dos ativos do plano e quaisquer impostos a pagar pelo próprio plano que não sejam impostos incluídos nos pressupostos atuariais usados para mensurar a obrigação de benefícios definidos. Os outros custos administrativos não são deduzidos do retorno dos ativos do plano.
7.5 - Apresentação
7.5.1 - Compensação
118 - Uma entidade deve compensar um ativo relativo a um plano com um passivo relativo a um outro plano quando, e apenas quando, a entidade:
(a) Tiver um direito legalmente executável de usar um excedente num plano para liquidar obrigações do outro plano; e
(b) Pretender ou liquidar a obrigação numa base líquida, ou realizar o excedente de um plano e liquidar a obrigação do outro plano simultaneamente.
8 - Outros benefícios a longo prazo dos empregados
119 - Outros benefícios dos empregados de longo prazo podem incluir, por exemplo:
(a) Ausências de longo prazo remuneradas tais como de licença por serviço prolongado ou licença sabática;
(b) Benefícios por jubilação ou outros benefícios por serviço prolongado;
(c) Benefícios por incapacidade de longo prazo; e
(d) Gratificações e outros prémios associados a resultados ou desempenho a pagar 12 meses ou mais após a data de relato em que o empregado prestar o respetivo serviço.
120 - A mensuração de outros benefícios a longo prazo dos empregados não é geralmente sujeita ao mesmo grau de incerteza que a mensuração de benefícios pós emprego. Por estas razões, esta Norma exige um método simplificado de contabilização para outros benefícios a longo prazo dos empregados. Contrariamente à contabilização exigida para os benefícios pós emprego, este método não reconhece a remensuração diretamente no património líquido.
8.1 - Reconhecimento e mensuração
121 - No reconhecimento e mensuração do excedente ou défice de um plano de outros benefícios a longo prazo de empregados, uma entidade deve aplicar os parágrafos 44 a 85 e 100 a 102. Uma entidade deve aplicar os parágrafos 103 a 106 no reconhecimento e mensuração de qualquer direito de reembolso.
122 - Relativamente a outros benefícios a longo prazo dos empregados, uma entidade deve reconhecer o total líquido das quantias que se seguem como gasto ou rendimento, exceto na medida em que uma outra Norma exija ou permita a sua inclusão no custo de um ativo:
(a) Custo dos serviços (ver parágrafos 53 a 99);
(b) Juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos (ver parágrafos 110 a 113); e
(c) Remensuração do passivo (ativo) líquido dos benefícios definidos (ver parágrafos 114 a 117).
123 - Uma forma de benefícios a longo prazo dos empregados é o benefício por incapacidade de longo prazo. Se o nível de benefício depender da duração do serviço, surge uma obrigação quando o serviço é prestado. A

mensuração dessa obrigação reflete a probabilidade desse pagamento ser exigido e o período de tempo durante o qual se espera que o pagamento seja feito. Se o nível de benefício for o mesmo para qualquer empregado incapacitado independentemente dos anos de serviço, o custo esperado desses benefícios é reconhecido quando ocorrer um acontecimento que cause uma incapacidade de longo prazo.

9 - Benefícios de cessação de emprego

124 - Esta Norma trata os benefícios de cessação de emprego separadamente de outros benefícios dos empregados porque o acontecimento que dá origem a uma obrigação é a cessação do emprego e não o serviço do empregado.

9.1 - Reconhecimento

125 - Uma entidade deve reconhecer um passivo e um gasto relativo aos benefícios de cessação de emprego na mais antiga das seguintes datas:

(a) Quando a entidade já não pode retirar a oferta de tais benefícios; e

(b) Quando a entidade reconhece os custos de uma reestruturação que se inscreve no âmbito da NCP 15 e que implique o pagamento de benefícios de cessação de emprego.

126 - No caso dos benefícios de cessação de emprego a pagar em consequência da decisão de um empregado aceitar uma oferta de benefícios em troca da cessação, a data em que a entidade não pode retirar a oferta dos benefícios da cessação de emprego é a mais antiga entre as seguintes datas:

(a) Quando o empregado aceita a oferta; e

(b) Quando se torna efetiva uma restrição (legal, regulamentar, contratual ou outra) à capacidade da entidade em retirar a oferta.

127 - No caso dos benefícios de cessação a pagar em consequência da decisão de uma entidade cessar o emprego de um empregado, a entidade deixa de poder retirar a oferta a partir do momento em que comunica aos empregados visados um plano de cessação que cumpra todos os seguintes critérios:

(a) As medidas necessárias para executar o plano tornam improvável que o plano venha a sofrer alterações significativas;

(b) O plano identifica o número de empregados cujo emprego se pretende cessar, as respetivas categorias profissionais ou funções e a sua localização (mas o plano não tem de identificar cada empregado individual), bem como a data de execução prevista;

(c) O plano estipula os benefícios de cessação que os empregados irão receber com um grau de detalhe suficiente para permitir aos empregados determinar o tipo e a quantia dos benefícios que irão receber quando o seu emprego cessar.

128 - Quando uma entidade reconhecer benefícios de cessação de emprego, pode também ter necessidade de contabilizar um ajustamento ao plano de benefícios de reforma ou um corte de outros benefícios dos empregados.

9.2 - Mensuração

129 - Uma entidade deve mensurar os benefícios de cessação de emprego no reconhecimento inicial, e deve mensurar e reconhecer as alterações subsequentes de acordo com a natureza do benefício do empregado, mas se os benefícios de cessação forem um alargamento dos benefícios pós-emprego, a entidade deve aplicar os requisitos dos benefícios pós emprego. Caso contrário:

(a) Se for de esperar que os benefícios de cessação sejam liquidados na totalidade até 12 meses após o fim do período de relato anual em que o benefício de cessação é reconhecido, a entidade deve aplicar os requisitos dos benefícios de curto prazo dos empregados;

(b) Se não for de esperar que os benefícios de cessação sejam liquidados na totalidade até 12 meses após o fim do período de relato anual em que o benefício de cessação é reconhecido, a entidade deve aplicar os requisitos dos outros benefícios a longo prazo dos empregados.

NCP 20 - Divulgações de Partes Relacionadas

1 - Objetivo

1 - O objetivo desta Norma é exigir a divulgação da existência de relacionamentos entre partes relacionadas quando existe controlo, bem como, em algumas circunstâncias, a divulgação de informação acerca de transações entre a entidade e as suas partes relacionadas. Esta informação é exigida para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e para facilitar uma melhor compreensão da posição financeira e desempenho da entidade que relata.

2 - Os principais aspetos ao divulgar informação acerca de partes relacionadas são identificar as partes que controlam ou influenciam a entidade que relata e determinar a informação que deve ser divulgada acerca das transações entre elas.

2 - Definições
3 - Os termos seguintes são usados nesta Norma com os significados a seguir indicados:
Influência significativa (para efeitos desta Norma) é o poder de participar nas decisões financeiras e operacionais de uma entidade, mas não de controlar essas políticas. A influência significativa pode ser exercida de várias formas, geralmente através de representação no órgão de gestão ou órgão de gestão equivalente, mas também, por exemplo, através de participação no processo de elaboração de políticas, em transações materialmente relevantes entre entidades dentro de um mesmo grupo público, no intercâmbio de pessoal da gestão, ou na dependência de informação técnica. A influência significativa pode ser obtida por detenção de interesse, estatuto ou acordo. No que respeita à detenção de interesse, presume-se influência significativa nos termos da definição contida na NCP 23 - Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos.
Membros próximos da família de um indivíduo são os familiares íntimos do indivíduo ou membros da família próxima do mesmo que seja espetável que o possam influenciar, ou ser por ele influenciados, nos seus negócios com a entidade.
Partes relacionadas - as partes são consideradas relacionadas se uma delas tiver a capacidade de controlar a outra parte, ou exercer influência significativa sobre a outra parte ao tomar decisões financeiras e operacionais, ou se a entidade relacionada e uma outra entidade estiverem sujeitas a controlo comum. As partes relacionadas incluem:
(a) Entidades que controlem ou sejam controladas diretamente, ou indiretamente através de um ou mais intermediários, pela entidade que relata;
(b) Associadas (ver NCP 23 - Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos);
(c) Indivíduos que possuem, direta ou indiretamente, um interesse na entidade que relata, que lhes confere influência significativa sobre a mesma, e membros próximos da família de qualquer um destes indivíduos;
(d) Pessoas chave da gestão, e membros próximos da família das mesmas; e
(e) Entidades em que um interesse substancial é detido, direta ou indiretamente, por qualquer pessoa descrita nas alíneas (c) ou (d), ou na qual tal pessoa é capaz de exercer influência significativa.
Pessoas chave da gestão são:
(a) Todos os dirigentes ou membros dos órgãos de gestão da entidade; e
(b) Outras pessoas que têm autoridade e responsabilidade pelo planeamento, direção e controlo das atividades da entidade que relata. Quando satisfaçam este requisito, as pessoas chave da gestão podem incluir:
(i) Os membros do órgão de gestão de uma entidade pública que tenha a autoridade e responsabilidade de planear, dirigir e controlar as atividades da entidade que relata, quando existam;
(ii) Quaisquer conselheiros importantes desses membros; e
(iii) A menos que já estejam incluídos em (a), o grupo de gestão de topo da entidade que relata, incluindo o dirigente executivo principal da mesma.
Remuneração das pessoas chave da gestão é qualquer retribuição ou benefício obtido direta ou indiretamente por pessoas chave da gestão da entidade que relata, pelos serviços prestados na sua qualidade de membros do órgão de gestão ou como trabalhadores dessa entidade.
Supervisão significa a monitorização das atividades de uma entidade, com a autoridade e responsabilidade de controlar as decisões financeiras e operacionais da mesma, ou exercer influência significativa sobre ela.
Transação com parte relacionada é a transferência de recursos ou obrigações entre partes relacionadas, independentemente de ser ou não cobrado um preço. As transações de partes relacionadas excluem transações com qualquer outra entidade que seja uma parte relacionada apenas devido à sua dependência económica da entidade que relata ou da entidade pública de que faz parte.
2.1 - Membro próximo da família de um indivíduo
4 - É necessário juízo para determinar se uma pessoa deve ser identificada como um membro próximo da família de um indivíduo para efeitos de aplicação desta Norma. Na ausência de informação contrária, tal como no caso de o cônjuge ou outro familiar do indivíduo estarem de relações cortadas com ele, presume-se que os membros da família íntima e familiares próximos a seguir indicados têm essa influência, ou estão a ela sujeitos, satisfazendo a definição de membros próximos da família de um indivíduo:
(a) Um cônjuge, parceiro, filho dependente ou familiar vivendo em economia comum;
(b) Avós, pais, filhos não dependentes, netos, irmãos ou irmãs; e
(c) Os genros e noras ou companheira(o) de um(a) filho(a), os sogros, os cunhados ou cunhadas.
2.2 - Pessoas chave da gestão

5 - As pessoas chave da gestão incluem todos os dirigentes ou membros do órgão de gestão da entidade que relata, em que esse órgão tem a autoridade e responsabilidade pelo planeamento, direção e controlo das atividades dessa entidade. Ao nível do Governo central, o órgão de gestão pode consistir em representantes eleitos ou nomeados (por exemplo, um presidente, ministros, conselheiros e vereadores ou os seus designados).
6 - Quando uma entidade está sujeita à supervisão de um representante eleito ou nomeado pelo órgão de gestão da entidade pública a que aquela pertence, esse representante está incluído nas pessoas chave da gestão, se a função de supervisão incluir a autoridade e responsabilidade pelo planeamento, direção e controlo das atividades da entidade. Em muitas circunscrições, os conselheiros principais desse representante podem não possuir autoridade suficiente, legal ou outra, para satisfazer a definição de pessoas chave da gestão. Noutras pode-se presumir que tais conselheiros possam ser considerados pessoal da gestão porque têm um relacionamento especial de trabalho com um indivíduo que tem controlo sobre uma entidade. Têm, por isso, acesso a informação privilegiada e podem também ser capazes de exercer controlo ou influência significativa numa entidade. É necessário julgamento para avaliar se um indivíduo é um conselheiro principal e se esse conselheiro satisfaz a definição de pessoas chave da gestão, ou é uma parte relacionada.
7 - O órgão de gestão, juntamente com o dirigente executivo principal e o grupo de gestores de topo, tem autoridade e responsabilidade pelo planeamento e controlo das atividades da entidade, pela gestão dos seus recursos e pela consecução dos seus objetivos globais. Por isso, as pessoas chave da gestão incluem o dirigente executivo principal e o grupo de gestores de topo da entidade que relata. Quando os trabalhadores em funções públicas não tiverem autoridade suficiente nem responsabilidade para se qualificarem como pessoas chave da gestão (conforme definido nesta Norma), estas serão, de entre os membros eleitos do órgão de Governo, os que têm a maior responsabilidade pela governação; muitas vezes estas pessoas são Membros do Conselho de Ministros.
8 - O grupo de gestores de topo de uma entidade pública pode incluir indivíduos quer da entidade que controla, quer de outras entidades que coletivamente constituem a entidade que relata.
2.3 - Partes relacionadas
9 - Ao considerar cada possível relacionamento entre partes, a atenção deve ser dirigida para a substância do relacionamento e não meramente para a forma legal.
10 - Quando duas entidades têm uma pessoa comum entre as pessoas chave da gestão, é necessário considerar a possibilidade, e avaliar a probabilidade, de essa pessoa ser capaz de afetar as políticas de ambas as entidades nos seus negócios mútuos. Porém, o simples facto de haver uma pessoa comum entre as pessoas chave da gestão, não cria necessariamente um relacionamento entre partes relacionadas.
11 - No contexto da presente Norma, não se considera serem partes relacionadas as seguintes:
(a) Os financiadores de capital, no decurso dos seus negócios normais;
(b) Os sindicatos, no decurso das suas atividades com a entidade (ainda que eles possam limitar a liberdade de ação dessa entidade ou participar no processo de tomada de decisões); e
(c) Uma entidade com a qual o relacionamento seja somente na qualidade de agente (representante).
12 - Os relacionamentos entre partes relacionadas podem surgir quando um indivíduo é um membro do órgão de gestão ou está envolvido nas decisões financeiras e operacionais da entidade que relata. O relacionamento entre partes relacionadas pode também surgir por intermédio de relacionamentos operacionais externos entre a entidade que relata e a parte relacionada. Estes relacionamentos envolvem muitas vezes um determinado grau de dependência económica.
13 - É improvável que a dependência económica de uma entidade face a outra relativamente a um significativo volume do seu financiamento ou venda dos seus bens e serviços conduza, por si só, a controlo ou influência significativa e, consequentemente, a um relacionamento entre partes relacionadas. Assim, um cliente, um fornecedor, um franchisador/franchisado, um distribuidor ou um agente com quem uma entidade do setor público transacione um volume significativo de negócios, não será uma parte relacionada meramente em consequência da dependência económica daí resultante. Porém, a dependência económica, juntamente com outros fatores, pode dar origem a influência significativa e, por isso, a um relacionamento entre partes relacionadas. É exigido julgamento na avaliação do impacto da dependência económica num relacionamento. Quando a entidade que relata é economicamente dependente de uma outra entidade, aquela é encorajada a divulgar a existência dessa dependência.

14 - A definição de partes relacionadas inclui entidades detidas por pessoas chave da gestão, membros próximos da família desses indivíduos ou acionistas maioritários (ou equivalente, quando a entidade não tenha uma estrutura formal de capital próprio) da entidade que relata. A definição de partes relacionadas também inclui circunstâncias em que uma parte tem capacidade de exercer influência significativa sobre a outra. No setor público, pode ser atribuída a um indivíduo ou entidade a responsabilidade pela supervisão de uma entidade que relata, que lhes confere influência significativa, mas não controlo, nas decisões financeiras e operacionais dessa entidade. Para efeitos desta Norma, influência significativa é definida para abranger entidades sujeitas a controlo conjunto.

2.4 - Remuneração de pessoas chave da gestão

15 - A remuneração de pessoas chave da gestão inclui a remuneração a indivíduos da entidade que relata, pelos serviços prestados à entidade na sua qualidade de membros do órgão de gestão ou como trabalhadores. Os benefícios derivados direta ou indiretamente da entidade por quaisquer serviços, exceto como membros do órgão de gestão ou como trabalhadores, não satisfazem a definição de remuneração de pessoas chave da gestão de acordo com a presente Norma mas ela exige, porém, que sejam feitas divulgações acerca destes outros benefícios. A remuneração de pessoas chave da gestão exclui qualquer retribuição dada unicamente como um reembolso de despesas suportadas por esses indivíduos em benefício da entidade que relata, como por exemplo, o reembolso de gastos de estadia associados a viagens em trabalho.

2.5 - Direitos de voto

16 - A definição de parte relacionada inclui quaisquer indivíduos que detenham, direta ou indiretamente, direitos de voto na entidade que relata que lhes dê influência significativa na mesma. A detenção de direitos de voto pode surgir quando uma entidade do setor público tem uma estrutura empresarial e o governo nos seus diversos níveis, ou um serviço da administração indireta do Estado, detém interesses nessa entidade.

3 - A questão das partes relacionadas

17 - Existem relacionamentos entre partes relacionadas em todo o setor público dado que:

(a) As unidades administrativas estão sujeitas à tutela do governo nos seus diversos níveis e, em última instância, à supervisão do parlamento ou órgão semelhante de membros eleitos ou nomeados, e operam em conjunto para atingir as políticas do Governo;

(b) Em certas circunstâncias as entidades públicas e o governo nos seus diversos níveis desempenham as atividades necessárias para a consecução de diferentes componentes das suas responsabilidades e objetivos, através de entidades separadas controladas, bem como através de entidades sobre as quais têm influência significativa; e

(c) Os ministros ou outros elementos do poder executivo nos seus diversos níveis, eleitos ou nomeados, e o grupo de gestores de topo, podem exercer influência significativa sobre as operações de uma entidade pública.

18 - A divulgação de alguns relacionamentos entre partes relacionadas e de transações entre partes relacionadas e do relacionamento subjacente a essas transações, é necessária para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e permite que os utilizadores compreendam melhor as demonstrações financeiras da entidade que relata, dado que:

(a) Os relacionamentos entre partes relacionadas podem influenciar a forma através da qual uma entidade opera com outras para atingir os seus objetivos individuais, e a forma através da qual ela coopera com outras entidades para atingir objetivos comuns ou coletivos;

(b) Os relacionamentos entre partes relacionadas podem expor uma entidade a riscos ou proporcionar oportunidades que não surgiriam se não houvesse tal relacionamento; e

(c) As partes relacionadas podem realizar transações que partes não relacionadas não realizariam, ou podem acordar em termos e condições diferentes dos que estariam normalmente disponíveis para partes não relacionadas. Isto pode ocorrer em entidades públicas que, no decorrer da sua atividade normal, transacionam bens e serviços entre si por uma quantia menor do que a recuperação do custo total. Num contexto em que se espera que as entidades do setor público usem os recursos com eficiência, eficácia e da forma pretendida, e tratem os dinheiros públicos com os mais elevados níveis de integridade, os relacionamentos entre partes relacionadas geram o risco de ocorrerem transações numa base que pode trazer vantagens inapropriadas a uma parte à custa de uma outra.

19 - A divulgação de alguns tipos de transações com partes relacionadas, e os termos e condições em que ocorreram, permite aos utilizadores avaliar o impacto dessas transações na posição financeira e no

desempenho de uma entidade, bem como a sua capacidade em prestar os serviços acordados. Esta divulgação também assegura que a entidade seja transparente nos negócios que faz com partes relacionadas.
3.1 - Remuneração de pessoas chave da gestão
20 - As pessoas chave da gestão são responsáveis pela direção estratégica e gestão operacional de uma entidade, sendo-lhes, por isso, confiada uma autoridade significativa. Os seus salários são, muitas vezes, estabelecidos pelo estatuto ou por um órgão independente da entidade que relata. Porém, as suas responsabilidades podem permitir que influenciem os benefícios que lhes fluem do cargo ou das suas partes relacionadas. Neste sentido, esta Norma exige que sejam feitas algumas divulgações sobre a remuneração, durante o período de relato, de pessoas chave da gestão e de membros próximos da sua família, empréstimos que lhe foram feitos, e a remuneração que lhe foi atribuída por serviços prestados à entidade que não sejam a remuneração como membro do órgão de gestão ou como trabalhador. As divulgações exigidas por esta Norma assegurarão que sejam aplicados níveis mínimos apropriados de transparência no que se refere à remuneração de pessoas chave da gestão e a membros próximos da sua família.
4 - Materialidade
21 - A NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras exige a divulgação separada de itens materialmente relevantes. A materialidade de um item é determinada por referência à natureza ou dimensão desse item. Quando se avalia a materialidade de transações entre partes relacionadas, a natureza do relacionamento entre a entidade que relata e a parte relacionada, assim como a natureza da transação, podem significar que uma transação é material, independentemente da sua dimensão.
5 - Divulgação
22 - Os diplomas legais e outras normas de relato financeiro exigem que as demonstrações financeiras de entidades do setor privado e empresas públicas divulguem informação acerca de algumas categorias de partes relacionadas e transações entre partes relacionadas. Em particular, a atenção está mais focada nas transações da entidade com os seus dirigentes ou membros do órgão de gestão e com o grupo de gestores de topo, especialmente no que toca à sua remuneração e a empréstimos. Tal deve-se a responsabilidades fiduciárias de dirigentes, membros do órgão de gestão e grupo de gestores topo, e aos vastos poderes por eles detidos sobre a utilização de recursos da entidade. Segundo a presente norma, exigências semelhantes estão incluídas nos estatutos e regulamentos aplicáveis a entidades de setor público.
NCP 21 - Demonstrações Financeiras Separadas
1 - Objetivo
1 - O objetivo desta Norma é prescrever os requisitos de contabilização e divulgação aplicáveis aos investimentos em subsidiárias, empreendimentos conjuntos ou associadas quando uma entidade prepara demonstrações financeiras separadas.
2 - Âmbito
2 - Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de investimentos em subsidiárias, empreendimentos conjuntos ou associadas quando uma entidade optar por apresentar demonstrações financeiras separadas ou tal lhe for exigido legalmente.
3 - Esta Norma não estipula quais as entidades que estão obrigadas a apresentar demonstrações financeiras separadas.
3 - Definições
4 - Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:
Demonstrações financeiras consolidadas são as demonstrações financeiras de um grupo público em que os ativos, passivos, patrimónios líquidos, rendimentos, gastos e fluxos de caixa da entidade que controlada e das suas controladas são apresentados como respeitantes a uma única entidade.
Demonstrações financeiras separadas são as que são apresentadas por uma entidade, em que a mesma pode escolher, sujeita aos requisitos desta Norma, a contabilização dos seus investimentos em entidades controladas, associadas e empreendimentos conjuntos ao custo, de acordo com a NCP 18 - Instrumentos Financeiros, ou segundo o método da equivalência patrimonial, nos termos da NCP 23 - Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos.
5 - As demonstrações financeiras separadas são as apresentadas adicionalmente às demonstrações financeiras consolidadas ou adicionalmente às demonstrações financeiras de um investidor que não tem entidades controladas mas tem interesses em associadas ou empreendimentos conjuntos que são contabilizados pelo método de equivalência patrimonial, exceto nas circunstâncias previstas nos parágrafos 7 e 8.

6 - As demonstrações financeiras de uma entidade que não controla outra entidade, nem tem interesses em associadas ou em empreendimentos conjuntos, não são demonstrações financeiras separadas.
7 - Uma entidade dispensada de consolidação em conformidade com o parágrafo 4 da NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas, ou dispensada da aplicação do método de equivalência patrimonial em conformidade com o parágrafo 18 da NCP 23 pode apresentar demonstrações financeiras separadas como as suas únicas demonstrações financeiras.
8 - Uma entidade de investimento que seja obrigada, ao longo do período em curso e de todos os períodos comparativos apresentados, mensurar o seu investimento em todas as suas controladas ao justo valor através de resultados de acordo com o parágrafo 39 da NCP 22, deverá apresentar demonstrações financeiras separadas como as suas únicas demonstrações financeiras.
4 - Preparação de demonstrações financeiras separadas
9 - As demonstrações financeiras separadas são preparadas em conformidade com todas as NCP aplicáveis, exceto no que respeita ao disposto no parágrafo 10.
10 - Quando uma entidade preparar demonstrações financeiras separadas, deve contabilizar os investimentos em entidades controladas, empreendimentos conjuntos e associadas:
(a) Pelo custo;
(b) Em conformidade com a NCP 18; ou
(c) Pelo método da equivalência patrimonial conforme descrito na NCP 23.
11 - Se uma entidade optar, em conformidade com o parágrafo 19 da NCP 23, por mensurar os seus investimentos em associadas ou empreendimentos conjuntos pelo justo valor através dos resultados em conformidade com a NCP 18, deve também contabilizar esses investimentos da mesma forma nas suas demonstrações financeiras separadas.
12 - Se uma entidade que controla for obrigada, de acordo com o parágrafo 39 da NCP 22, a mensurar o seu investimento numa entidade controlada pelo justo valor através dos resultados de acordo com a NCP 18, deve contabilizar o seu investimento da mesma forma nas suas demonstrações financeiras separadas.
13 - Quando uma entidade que controla deixar de ser ou se tornar uma entidade de investimento, deve contabilizar essa alteração a partir da data em que ocorreu a alteração de estatuto, da seguinte forma:
(a) Quando uma entidade deixa de ser uma entidade de investimento, deve contabilizar o investimento na entidade controlada de acordo com o parágrafo 10. O justo valor da entidade controlada à data da alteração do estatuto deve ser usado como o custo considerado nessa data.
(b) Quando uma entidade se tornar uma entidade de investimento, deve contabilizar o investimento na entidade controlada ao justo valor através de resultados, nos termos da NCP 18. A diferença entre a anterior quantia escriturada do investimento na entidade controlada e o justo valor na data de alteração de estatuto da entidade que controla deve ser reconhecida nos resultados como ganho ou perda. A quantia acumulada de qualquer ajustamento pelo justo valor anteriormente reconhecido diretamente no património líquido em relação a essas entidades controladas deve ser tratada como se a entidade de investimento tivesse alienado essas entidades controladas à data da alteração de estatuto.
14 - Os dividendos ou distribuições similares por uma entidade controlada, empreendimento conjunto ou associada são reconhecidos nas demonstrações financeiras separadas da entidade quando se verifica o direito de receber os dividendos ou distribuições similares. Os dividendos ou distribuições similares são reconhecidos nos resultados, a não ser que a entidade eleja o método da equivalência patrimonial, caso em que os dividendos ou distribuições similares são reconhecidos como uma redução na quantia escriturada do investimento.
15 - Quando uma entidade que controla reorganiza a estrutura do seu grupo público mediante o estabelecimento de uma nova entidade como a sua entidade que controla, de modo a satisfazer os seguintes critérios:
(a) A nova entidade que controla obtém o controlo da entidade que controla inicial mediante a emissão de instrumentos de capital próprio em troca de instrumentos de capital próprio existentes da entidade que controla inicial, ou através de qualquer outro mecanismo, do qual resulta o controlo de propriedade pela nova entidade que controla na entidade que controla inicial;
(b) Os ativos e passivos do novo grupo público e do grupo público inicial são os mesmos imediatamente antes e depois da reorganização; e
(c) Os proprietários da entidade que controla inicial antes da reorganização têm os mesmos interesses absolutos e relativos nos ativos líquidos do grupo público inicial e do novo grupo público imediatamente antes

e depois da reorganização;
e a nova entidade que controla contabiliza o seu investimento na entidade que controla inicial, nas suas demonstrações financeiras separadas em conformidade com o parágrafo 10 (a), a nova entidade que controla deve mensurar o custo pela quantia escriturada da sua parte dos itens de capital próprio apresentada nas demonstrações financeiras separadas da entidade que controla inicial, à data da reorganização.
16 - Do mesmo modo, uma entidade que não é uma entidade que controla pode estabelecer uma nova entidade como a sua entidade que controla de modo a satisfazer os critérios constantes do parágrafo 15. Os requisitos constantes do parágrafo 15 aplicam-se igualmente a tais reorganizações. Nesses casos, as referências à "entidade que controla inicial" e ao "grupo público inicial" devem ser entendidas como referências à "entidade inicial".
NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas
1 - Objetivo
1 - O objetivo desta Norma é prescrever princípios para a apresentação e preparação de demonstrações financeiras consolidadas quando uma entidade controla uma ou várias entidades.
2 - Para realizar o objetivo estabelecido no parágrafo 1, a presente NCP:
(a) Exige que uma entidade que controla uma ou várias entidades (entidades controladas) apresente demonstrações financeiras consolidadas;
(b) Define o princípio do controlo e estabelece esse controlo como a base para a consolidação;
(c) Estabelece a forma de aplicação do princípio do controlo para avaliar se uma entidade controla outra entidade e deve, portanto, consolidar essa entidade;
(d) Estabelece os requisitos contabilísticos para a preparação de demonstrações financeiras consolidadas; e
(e) Define uma entidade de investimento e prevê uma exceção à consolidação de determinadas entidades controladas por uma entidade de investimento.
2 - Âmbito
3 - Esta Norma não aborda os requisitos contabilísticos relativos às concentrações de atividades públicas e os seus efeitos na consolidação, nomeadamente o Goodwill resultante de uma concentração de atividades públicas.
2.1 - Apresentação de demonstrações financeiras consolidadas
4 - Uma entidade que controla deve apresentar demonstrações financeiras consolidadas exceto nos casos em que estiverem satisfeitas cumulativamente as seguintes condições:
(a) A entidade é totalmente controlada e as necessidades de informação dos utilizadores são satisfeitas pelas demonstrações financeiras consolidadas da entidade que controla e, no caso de uma entidade parcialmente controlada, todos os restantes proprietários, incluindo os que não têm direito de voto, foram informados, e não se opuseram, a que a entidade não apresente demonstrações financeiras consolidadas;
(b) Os instrumentos de dívida ou de capital próprio da entidade não são negociados num mercado público (uma bolsa de valores nacional ou estrangeira ou um mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais);
(c) A entidade não depositou nem está em vias de depositar as suas demonstrações financeiras junto de uma comissão de valores mobiliários ou de outro organismo regulador com a finalidade de emitir qualquer categoria de instrumentos num mercado público; e
(d) A entidade que controla final ou qualquer entidade que controla intermédia elabora demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público que cumprem as NCP, em que as entidades controladas são consolidadas ou mensuradas ao justo valor através dos resultados de acordo com a presente Norma.
5 - Esta Norma não se aplica a planos de benefícios pós-emprego ou outros planos de benefícios de longo prazo dos empregados aos quais se aplica a NCP 19 - Benefícios dos Empregados.
6 - Uma entidade de investimento não necessita de apresentar demonstrações financeiras consolidadas se, de acordo com o parágrafo 39 da presente Norma, lhe for exigida a mensuração de todas as suas entidades controladas pelo justo valor através dos resultados.
7 - Uma entidade controlada não é excluída da consolidação apenas porque as suas atividades são dissimilares de outras entidades que integram o grupo público.
8 - Apesar de as empresas públicas não reclassificadas no setor institucional das administrações públicas, nos termos da regulamentação comunitária em vigor, não utilizarem as NCP na preparação das suas demonstrações financeiras, as disposições desta Norma aplicam-se quando uma empresa pública não reclassificada for controlada por uma entidade do setor público que não seja uma empresa pública não

reclassificada. Nestas circunstâncias, esta Norma deve ser aplicada na consolidação das empresas públicas não reclassificadas no Grupo Público.

3 - Definições

9 - Os seguintes termos são utilizados nesta Norma com os significados indicados:

Acordo vinculativo é um acordo que confere direitos executórios e obrigações às partes, incluindo direitos derivados de contratos e outros direitos legais.

Atividades relevantes são atividades da entidade potencialmente controlada que afetam significativamente a natureza e a quantia dos benefícios que uma outra entidade recebe por força do seu relacionamento com essa entidade.

Benefícios são as vantagens que uma entidade usufrui devido ao seu envolvimento com outras entidades. Os benefícios podem ser financeiros ou não financeiros. O impacto na entidade decorrente daquele envolvimento pode ter aspetos positivos ou negativos.

Controlo: Uma entidade controla outra entidade quando está exposta, ou tem direitos, a benefícios variáveis decorrentes do seu envolvimento com outra entidade e tem a capacidade de afetar a natureza e a quantia desses benefícios através do poder que exerce sobre a outra entidade.

Decisor é uma entidade com direito efetivo de tomar decisões na qualidade de mandante ou de mandatário de outras partes.

Demonstrações financeiras consolidadas são as demonstrações financeiras de um grupo público em que os ativos, passivos, património líquido, rendimentos, gastos e fluxos de caixa da entidade que controla e das suas entidades controladas são apresentadas como se de uma única entidade se tratasse, o Grupo Público.

Direito de destituição é o direito de retirar ao decisor a sua autoridade para decidir.

Direitos protetores são direitos concebidos para proteger o interesse da parte que deles é detentora, sem lhe conferir poder sobre a entidade a que esses direitos respeitam.

Entidade controlada é uma entidade que é controlada por outra entidade.

Entidade que controla é uma entidade que controla uma ou mais entidades.

Entidade de investimento é uma entidade que:

(a) Obtém fundos de um ou mais investidores com a finalidade de proporcionar a esses investidores serviços de gestão de investimentos;

(b) Assegura aos seus investidores que o seu objeto social é investir fundos exclusivamente para obter mais-valias, rendimento do investimento, ou ambos; e

(c) Mensura e avalia o desempenho de praticamente todos os seus investimentos com base no justo valor.

Grupo Público consiste na entidade que controla e as suas entidades controladas. Um grupo público pode incluir entidades com objetivos sociais e outras com objetivos comerciais.

Interesses que não controlam é a parcela do património líquido ou do capital próprio (conforme apropriado) de uma entidade controlada não imputável, direta ou indiretamente, a uma entidade que controla.

Poder consiste em direitos existentes que proporcionam a capacidade de dirigir as atividades relevantes de outra entidade.

4 - Controlo

10 - Uma entidade, independentemente da natureza do envolvimento com outra entidade, deve avaliar se é uma entidade que controla através da verificação da existência de controlo sobre outra entidade.

11 - Uma entidade controla outra entidade quando está exposta, ou tem direitos, a benefícios variáveis decorrentes do seu envolvimento com a outra entidade e tem a capacidade de influenciar a natureza e a quantia desses benefícios através do poder que exerce sobre essa mesma entidade.

12 - Assim, uma entidade controla outra entidade se, e apenas se, tiver cumulativamente:

(a) Poder sobre a outra entidade (ver os parágrafos 15 a 17)

(b) Exposição, ou direitos, aos benefícios decorrentes do seu envolvimento com a outra entidade (ver parágrafo 18); e

(c) A capacidade de exercer o seu poder sobre a outra entidade de modo a afetar a natureza e a quantia dos benefícios decorrentes do envolvimento com essa entidade (ver parágrafos 19 e 20).

13 - Uma entidade deve atender a todos os factos e circunstâncias para verificar se controla outra entidade. A entidade deve reavaliar se controla uma investida se os factos e circunstâncias indicarem a ocorrência de alterações no que respeita a um ou mais dos três elementos de controlo referidos no parágrafo 12.

14 - Duas ou mais entidades controlam coletivamente outra entidade se necessitarem de atuar em conjunto para orientar as atividades relevantes. Nesses casos, como nenhuma entidade pode orientar as atividades sem a cooperação da outra ou outras, não existe controlo individual da outra entidade. Cada entidade deve

contabilizar o seu interesse na outra entidade em conformidade com as NCP relevantes, como a NCP 23, NCP 24 ou NCP 18.

4.1 - Poder

15 - Uma entidade tem poder sobre outra entidade quando detém direitos que lhe conferem num determinado momento a capacidade para orientar as atividades relevantes, ou seja, as atividades que afetam significativamente os benefícios do seu envolvimento com a outra entidade.

O direito de orientar as políticas operacionais e financeiras de outra entidade constitui uma indicação de que a entidade tem a capacidade para orientar as atividades relevantes de outra entidade e esta é normalmente a forma como o poder é demonstrado no setor público.

16 - O poder deriva de direitos. Em alguns casos a avaliação do poder é imediata, como sucede quando o poder sobre outra entidade é obtido diretamente, e exclusivamente, a partir dos direitos de voto decorrentes da detenção de instrumentos de capital próprio, como ações ou quotas, em que o mesmo decorre dos direitos de voto conferidos pelas participações financeiras. Contudo, as entidades do setor público podem obter o poder a partir de direitos que não o direito de voto. Os direitos podem resultar de acordos vinculativos.

17 - A existência de direitos sobre outra entidade não confere a qualificação como poder nos termos desta Norma. Uma entidade não tem poder sobre outra somente pela existência de:

(a) Poder regulador; ou

(b) Dependência económica.

4.2 - Benefícios

18 - Uma entidade está exposta, ou detém direitos, a benefícios variáveis pelo seu envolvimento com outra entidade quando os benefícios que pretende pelo seu envolvimento podem variar em função do desempenho da outra entidade. As entidades envolvem-se com outras entidades com a expetativa de obtenção de benefícios financeiros ou não financeiros ao longo do tempo. Contudo, num determinado período de relato, os benefícios podem ser positivos, negativos ou uma combinação de benefícios positivos e negativos.

4.3 - Ligação entre poder e benefícios

19 - Uma entidade controla outra entidade se a entidade não tem somente o poder sobre a outra entidade e exposição ou direitos a benefícios variáveis decorrentes do seu envolvimento com a outra entidade, mas também dispõe da capacidade de usar o seu poder para afetar a natureza ou a quantia dos benefícios decorrentes do seu envolvimento com outra entidade.

20 - Uma entidade com poderes para tomada de decisões deve avaliar se é um agente ou um principal. Uma entidade deve também determinar se outra entidade com poderes para tomada de decisões está a atuar como um agente da entidade. Um agente é uma parte com o intuito de atuar em nome e em benefício de outra parte ou partes (o principal ou principais) e desta forma não controla a outra entidade quando exerce os seus poderes. Assim, por vezes, o poder do principal pode estar delegado e exercível por um terceiro, o agente, mas por nome e conta do principal.

5 - Requisitos contabilísticos

21 - Uma entidade que controla deve preparar demonstrações financeiras consolidadas utilizando políticas contabilísticas uniformes para transações semelhantes e outros eventos em circunstâncias idênticas.

22 - A consolidação de uma entidade controlada deve iniciar-se a partir da data em que a entidade obtém controlo da outra entidade e deve cessar quando a entidade perder o controlo dessa outra entidade.

5.1 - Procedimentos de consolidação

23 - As demonstrações financeiras consolidadas:

(a) Agregam itens idênticos de ativos, passivos, património líquido ou capital próprio (conforme apropriado), rendimentos, gastos e fluxos de caixa da entidade que controla e das entidades controladas.

(b) Compensam (eliminam) a quantia escriturada do investimento da entidade que controla em cada uma das entidades controladas e a proporção do património líquido ou capital próprio (conforme apropriado) em cada uma das entidades controladas.

(c) Eliminar na totalidade os ativos, passivos, património líquido ou capital próprio (conforme apropriado), rendimentos, gastos e fluxos de caixa relativos a transações entre entidades integradas no Grupo Público (rendimentos ou gastos resultantes de transações intragrupo que estão reconhecidos em ativos, nomeadamente em inventários ou ativos fixos tangíveis são eliminados na totalidade). Perdas intragrupo podem indicar uma perda por imparidade que requer reconhecimento nas demonstrações financeiras consolidadas.

5.2 - Políticas contabilísticas uniformes

24 - Se uma entidade do grupo aplicar políticas contabilísticas diferentes das adotadas nas demonstrações financeiras consolidadas para transações e acontecimentos semelhantes em circunstâncias semelhantes, devem ser feitos ajustamentos apropriados às demonstrações financeiras dessa entidade do grupo aquando da elaboração das demonstrações financeiras consolidadas de modo a assegurar a conformidade com as políticas contabilísticas do Grupo Público.

5.3 - Mensuração

25 - Uma entidade inclui os rendimentos e os gastos de uma entidade controlada nas suas demonstrações financeiras consolidadas a partir da data em que obtém controlo e até à data em deixa de controlar a entidade. Os rendimentos e gastos da entidade controlada baseiam-se nas quantias dos ativos e passivos reconhecidos nas demonstrações financeiras consolidadas na data da aquisição. Por exemplo, os gastos de depreciação reconhecidos na demonstração dos resultados após a data de aquisição baseiam-se no justo valor dos ativos depreciáveis conexos reconhecido nas demonstrações financeiras consolidadas na data da aquisição.

5.4 - Direitos de voto potenciais

26 - Quando existirem direitos de voto potenciais, ou outros instrumentos derivados que incluam direitos de voto potenciais, a proporção de lucros ou perdas e as alterações no património líquido ou capital próprio (conforme apropriado) imputadas aos interesses da entidade que controla e aos interesses que não controlam é determinada, na preparação das demonstrações financeiras consolidadas, exclusivamente com base nos interesses de propriedade existentes e não reflete o eventual exercício ou conversão dos direitos de voto potenciais e outros instrumentos derivados, exceto quando o parágrafo 27 for aplicável.

27 - Em algumas circunstâncias, uma entidade dispõe da propriedade em termos substantivos como resultado de uma transação que lhe confere nesse momento acesso aos rendimentos associados a um interesse de propriedade. Nessas circunstâncias, a proporção atribuída aos interesses da entidade que controla e aos interesses que não controlam, é determinada, na preparação de demonstrações financeiras consolidadas, tomando em consideração o eventual exercício desses direitos de voto potenciais e outros instrumentos derivados que conferem nesse momento à entidade o acesso aos rendimentos

28 - A NCP 18 não se aplica aos interesses em entidades controladas que são consolidadas. Se instrumentos que contêm direitos de voto potenciais substantivos conferirem num determinado momento acesso aos resultados associados a um interesse de propriedade numa entidade controlada, esses instrumentos não estão sujeitos aos requisitos da NCP 18. Em todos os outros casos, os instrumentos que contenham direitos de voto potenciais numa entidade controlada são contabilizados de acordo com a NCP 18.

5.5 - Datas de relato

29 - As demonstrações financeiras da entidade que controla e das suas entidades controladas utilizadas na preparação das demonstrações financeiras consolidadas devem referir-se à mesma data de relato. Quando o final do período de relato da entidade que controla for diferente do final do período de relato de uma entidade controlada, a entidade que controla deve:

(a) Obter, para efeitos da consolidação, informação financeira adicional por referência à mesma data das demonstrações financeiras da entidade que controla; ou

(b) Utilizar as mais recentes demonstrações financeiras da entidade controlada ajustadas dos efeitos das transações ou eventos mais significativos que tenham ocorrido entre a data dessas demonstrações financeiras e a data das demonstrações financeiras consolidadas.

5.6 - Interesses que não controlam

30 - A entidade que controla deve apresentar os interesses que não controlam no balanço consolidado dentro do património líquido ou capital próprio (conforme apropriado), separadamente do património líquido ou capital próprio (conforme apropriado) relativa aos proprietários da entidade que controla.

31 - As alterações no interesse da entidade que controla numa entidade controlada que não resultem na perda de controlo da entidade controlada são transações com os proprietários na sua capacidade como tal.

32 - Uma entidade deve imputar os lucros ou prejuízos ou cada ganho ou perda reconhecidos diretamente no património líquido ou capital próprio (conforme apropriado) aos proprietários da entidade que controla e aos interesses que não controlam. A entidade deve também imputar a quantia total reconhecida na demonstração de alterações no património líquido ou capital próprio (conforme apropriado) aos proprietários da entidade que controla e aos interesses que não controlam, mesmo que isso implique que os resultados dos interesses que não controlam tenham um saldo negativo.

33 - Se uma entidade controlada tiver em circulação ações preferenciais que são classificadas como instrumento de capital próprio e são detidas por interesses que não controlam, a entidade deve calcular a sua

parte nos resultados depois de ajustar os dividendos relativos a essas ações, tenham ou não esses dividendos sido declarados.

5.6.1 - Alteração na proporção detida por interesses que não controlam

34 - Quando a quota-parte do capital detida por interesses que não controlam se altera, a entidade deve ajustar as quantias escrituradas dos interesses que controlam e dos interesses que não controlam de modo a refletir as alterações dos interesses relativos na entidade controlada. A entidade deve reconhecer diretamente no património líquido ou capital próprio (conforme apropriado) qualquer diferença entre o valor pelo qual os interesses que não controlam foram ajustados e o justo valor da retribuição paga ou recebida, imputando-a aos proprietários da entidade que controla.

5.7 - Perda de controlo

35 - Se uma entidade que controla perder o controlo de uma entidade controlada, a entidade que controla deve:

(a) Desreconhecer os ativos e os passivos da ex-entidade controlada do balanço consolidado;

(b) Reconhecer qualquer investimento remanescente na ex-entidade controlada ao justo valor quando o controlo é perdido e subsequentemente trata-o, e a quaisquer quantias devidas por ou à ex-entidade controlada, de acordo com as NCP relevantes. O justo valor deve ser visto como o justo valor no reconhecimento inicial de um ativo financeiro nos termos da NCP 18 ou o custo no reconhecimento inicial de um investimento numa associada ou empreendimento conjunto; e

(c) Reconhecer o ganho ou perda associado com a perda de controlo e imputável ao anterior interesse que controla.

36 - Uma entidade que controla pode perder o controlo de uma entidade controlada por via de dois ou mais acordos (transações). Por vezes, no entanto, as circunstâncias indicam que os múltiplos acordos devem ser contabilizados como uma única transação. Ao decidir se deve fazê-lo, a entidade que controla deve considerar todos os termos e condições dos acordos e os respetivos efeitos económicos. A ocorrência de uma ou várias das seguintes situações indica que a entidade que controla deve contabilizar múltiplos acordos como uma única transação:

(a) Os acordos foram celebrados simultaneamente ou são interdependentes;

(b) Os acordos formam uma única transação concebida para alcançar um efeito comercial global;

(c) A ocorrência de um acordo está dependente da ocorrência de pelo menos um outro acordo;

(d) Um dos acordos, se considerado individualmente, não tem justificação económica, mas tem justificação económica quando considerado em conjunto com outros acordos. Um exemplo desta situação ocorre quando uma alienação de um investimento é objeto de acordo a um preço inferior ao preço do mercado e é compensada por uma alienação subsequente a preço superior ao preço de mercado.

37 - Se uma entidade que controla perde o controlo de uma entidade controlada deve:

(a) Desreconhecer:

Os ativos (incluindo qualquer Goodwill) e os passivos da entidade controlada pelas suas quantias registadas à data em que perde o controlo; e

A quantia escriturada de quaisquer interesses que não controlam na ex-entidade controlada à data em que perde o controlo (incluindo qualquer ganho ou perda reconhecidos diretamente no património líquido ou capital próprio (conforme apropriado) imputável aos mesmos);

(b) Reconhecer:

(i) O justo valor da retribuição recebida, se for o caso, na sequência da transação, acontecimento ou circunstância que resultou na perda de controlo:

Se a transação, acontecimento ou circunstância que resultou na perda de controlo envolveu uma distribuição de ações da entidade controlada a proprietários nessa sua qualidade, essa distribuição; e

Qualquer investimento retido na ex-entidade controlada pelo seu justo valor à data em que perdeu o controlo;

(c) Transferir diretamente para resultados transitados, se exigido de acordo com outras NCP, as quantias reconhecidas diretamente no património líquido ou capital próprio (conforme apropriado) em relação à entidade controlada com base no descrito no parágrafo 38;

(d) Reconhecer qualquer diferença resultante como ganho ou perda nos resultados imputáveis à entidade que controla.

38 - Se uma entidade que controla perde o controlo de uma entidade controlada, deve contabilizar todos os valores previamente reconhecidos no património líquido ou capital próprio (conforme apropriado) relativamente a essa entidade controlada da mesma forma que o teria de fazer se a entidade que controla tivesse alienado diretamente os ativos ou passivos relacionados. Se um excedente de revalorização anteriormente reconhecido

no património líquido ou capital próprio (conforme apropriado) devesse ser transferido diretamente para resultados transitados aquando da alienação do ativo, a entidade que controla deve transferir esse excedente de revalorização diretamente para resultados transitados ao perder o controlo da entidade controlada.
6 - Entidades de investimento: requisito do justo valor
39 - Exceto nas situações descritas no parágrafo 40, uma entidade de investimento não deve consolidar as suas entidades controladas. Em vez disso, a entidade deve mensurar um investimento numa entidade controlada pelo justo valor através dos resultados de acordo com a NCP 18.
40 - Não obstante o requisito do parágrafo 39, se uma entidade de investimento tiver uma entidade controlada que não é ela própria uma entidade de investimento e cujo principal propósito e atividades se relacionem com as atividades de investimento da entidade de investimento, deve consolidar essa entidade controlada em conformidade com os parágrafos 21 a 38 da presente Norma.
41 - Uma entidade que controla uma entidade de investimento e que não é ela própria uma entidade de investimento deve apresentar demonstrações financeiras consolidadas nas quais contabiliza os investimentos de uma entidade de investimento controlada ao justo valor através dos resultados de acordo com a NCP 18 e consolida os restantes ativos, passivos, rendimentos e gastos da entidade de investimento controlada de acordo com os parágrafos 21 a 38 da presenta Norma.
6.1 - Determinar quando uma entidade é uma entidade de investimento
42 - Uma entidade deve avaliar todos os factos e circunstâncias na avaliação sobre se é uma entidade de investimento, incluindo a sua finalidade e modelo. Se os factos ou circunstâncias indicarem que ocorreram alterações a um ou mais dos três elementos que constituem a definição de entidade de investimento, uma entidade que controla deve reavaliar a sua qualificação como entidade de investimento.
43 - Uma entidade que controla que deixe de ser uma entidade de investimento ou que se torne numa entidade de investimento deve contabilizar essa alteração de estatuto prospetivamente, a partir da data em que ocorreu a alteração de estatuto.
6.2 - Julgamentos e pressupostos
44 - Uma entidade de investimento deve divulgar a informação exigida pela NCP 1 sobre os julgamentos e pressupostos considerados na determinação do estatuto de entidade de investimento, a não ser que estejam presentes todas as seguintes características:
(a) Obteve fundos de mais do que um investidor;
(b) Detém interesses de propriedade na forma de ações ou semelhante; e
(c) Tem mais do que um investimento.
45 - A ausência de qualquer uma destas características não desqualifica necessariamente uma entidade como entidade de investimento. Contudo, a ausência de qualquer uma daquelas características significa que uma entidade é obrigada a divulgar informação sobre os julgamentos e pressupostos considerados na sua qualificação como entidade de investimento.
6.3 - Contabilização de uma alteração no estatuto de uma entidade de investimento
46 - Quanto uma entidade deixar de ser uma entidade de investimento, deve aplicar a norma subsidiária relativa a concentrações de atividades empresariais (ou equivalente) a qualquer entidade controlada cujo interesse foi previamente mensurado ao justo valor através dos resultados nos termos do parágrafo 39. A data de alteração do estatuto deve ser a data de aquisição considerada. O justo valor da entidade controlada na data de aquisição considerada deve representar a retribuição considerada aquando da mensuração de qualquer Goodwill ou ganho de uma compra negociada que resulte da aquisição considerada. Todas as entidades controladas devem ser consolidadas de acordo com os parágrafos 21 a 34 desde a data da alteração de estatuto.
47 - Quando uma entidade se torna uma entidade de investimento, deve cessar a consolidação das suas entidades controladas na data de alteração de estatuto, exceto para qualquer entidade controlada que deve continuar a ser consolidada nos termos do parágrafo 40. A entidade de investimento deve aplicar os requisitos dos parágrafos 35 e 36 às entidades controladas que deixa de consolidar como se a entidade de investimento tenha perdido o controlo daquelas entidades controladas naquela data.
NCP 23 - Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos
1 - Objetivo
1 - O objetivo desta Norma é prescrever o tratamento contabilístico dos investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos e definir os requisitos para a aplicação do método da equivalência patrimonial no tratamento contabilístico dos investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos.
2 - Âmbito

2 - Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades que são investidoras com influência significativa sobre, ou controlo conjunto de, uma participada, quando o investimento é consubstanciado pela detenção de um interesse de propriedade quantificável.
3 - Definições
3 - Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados indicados:
Acordo conjunto é um acordo em relação ao qual duas ou mais partes exercem controlo conjunto.
Acordo vinculativo é um acordo que confere direitos executórios e obrigações às partes, incluindo direitos derivados de contratos e outros direitos legais.
Associada é uma entidade sobre a qual a investidora exerce influência significativa.
Controlo conjunto é a partilha contratualmente acordada do controlo sobre um acordo vinculativo, que apenas existe quando as decisões relativas às atividades relevantes exigem o consentimento unânime das partes que partilham o controlo.
Demonstrações financeiras consolidadas são as demonstrações financeiras de um grupo público em que os ativos, passivos, património líquido, rendimentos, gastos e fluxos de caixa da entidade que controla e das suas entidades controladas são apresentadas como se de uma única entidade se tratasse, o Grupo Público.
Empreendimento conjunto é um acordo conjunto em relação ao qual as partes que exercem o controlo conjunto têm de direitos sobre os ativos líquidos do acordo.
Empreendedor conjunto é uma parte num empreendimento conjunto que exerce controlo conjunto sobre esse empreendimento conjunto.
Influência significativa é o poder de participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais da participada, sem todavia exercer controlo ou controlo conjunto sobre essas políticas.
Método da equivalência patrimonial é um método contabilístico nos termos do qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e é ajustado posteriormente em função da evolução pós-aquisição da quota-parte dos ativos líquidos da associada ou empreendimento conjunto detidos pela investidora. Os resultados da investidora incluem a sua quota-parte nos resultados da participada e os ativos líquidos da investidora incluem a quota-parte nas alterações nos ativos líquidos da participada que não foram reconhecidas através dos resultados.
3.1 - Acordo vinculativo
4 - Os acordos vinculativos podem ser evidenciados de várias formas. Um acordo vinculativo é muitas vezes, mas não sempre, reduzido a escrito, na forma de um contrato ou de documentação que revela os direitos e obrigações criados. Outros mecanismos, como a legislação ou normas administrativas criam também obrigações entre as partes, semelhantes a acordos contratualizados, por si só, ou em conjugação com contratos celebrados entre as partes.
4 - Influência significativa
5 - Saber se um investidor tem influência significativa sobre uma participada é uma matéria de julgamento baseada no relacionamento entre o investidor e a participada, bem como a definição de influência significativa constante da presente Norma. A mesma aplica-se somente às associadas nas quais a entidade detém um interesse de propriedade quantificável, ou na forma de ações ou de outra estrutura formal de capital ou de outra forma em que o interesse na entidade possa ser fiavelmente mensurado.
6 - Se uma entidade detém um interesse de propriedade quantificável e possui, direta ou indiretamente (por exemplo, através de entidades controladas), 20 por cento ou mais dos direitos de voto da participada, presume-se que a entidade tem influência significativa, a menos que o contrário possa ser claramente demonstrado. Inversamente, se a entidade detém, direta ou indiretamente (por exemplo, através de entidades controladas), menos de 20 por cento dos direitos de voto da participada, presume-se que a entidade não tem influência significativa, a menos que essa influência possa ser claramente demonstrada. A existência de uma entidade que detenha uma participação maioritária ou substancial não impede outra entidade de exercer influência significativa.
7 - A existência de influência significativa por parte de uma entidade é geralmente evidenciada por uma ou mais das seguintes formas:
(a) Representação no conselho de administração ou órgão de gestão equivalente da participada;
(b) Participação em processos de decisão de políticas, incluindo a participação em decisões sobre dividendos ou outras distribuições similares;
(c) Transações materiais entre o investidor e a participada;
(d) Intercâmbio de pessoal de gestão; ou
(e) Prestação de informação técnica essencial.

8 - Uma entidade pode ser proprietária de warrants de ações, opções de compra de ações, instrumentos de dívida ou de capital próprio convertíveis em ações ordinárias ou outros instrumentos semelhantes que tenham o potencial, se exercidos ou convertidos, para conferir à entidade direitos de voto adicionais ou para reduzir os direitos de voto de outra parte relativamente às políticas financeiras e operacionais de outra entidade (ou seja, direitos de voto potenciais). A existência e o efeito de direitos de voto potenciais exercíveis ou convertíveis no momento, incluindo direitos de voto potenciais detidos por outras entidades, são considerados ao avaliar se uma entidade exerce influência significativa. Os direitos de voto potenciais não são exercíveis ou convertíveis no momento quando, por exemplo, não puderem ser exercidos ou convertidos antes de uma data futura ou da ocorrência de um acontecimento futuro.
9 - Ao avaliar se os direitos de voto potenciais contribuem para uma influência significativa, a entidade examina todos os factos e circunstâncias (incluindo as condições de exercício dos direitos de voto potenciais e quaisquer outros acordos contratuais, considerados individualmente ou em conjunto) que afetem os direitos potenciais, com exceção das intenções da gerência e da capacidade financeira para exercer ou converter esses direitos potenciais.
10 - Uma entidade perde influência significativa sobre uma participada quando perde o poder de participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais dessa participada. A perda de influência significativa pode ocorrer com ou sem uma alteração nos níveis absolutos ou relativos de propriedade. Pode ocorrer, por exemplo, quando uma associada passa a estar sujeita ao controlo de outra administração pública, tribunal, administrador nomeado ou regulador. Pode também ocorrer em consequência de um acordo contratual vinculativo
5 - Método da equivalência patrimonial
11 - Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento numa associada ou num empreendimento conjunto é reconhecido pelo custo aquando do reconhecimento inicial, sendo a quantia escriturada aumentada ou diminuída para reconhecer a evolução da quota-parte da investidora nos resultados da participada depois da data da aquisição. A quota-parte da investidora nos resultados da participada é reconhecida nos resultados da investidora. As distribuições recebidas de uma participada reduzem a quantia escriturada do investimento. A quantia escriturada poderá também ter de ser ajustada por forma a refletir a evolução do interesse da investidora na participada resultantes de alterações no capital próprio desta que não tenham sido reconhecidas nos seus resultados. Tais alterações incluem as provenientes de revalorização de ativos fixos tangíveis e de diferenças de transposição de moeda estrangeira. A parte da investidora nessas alterações é reconhecida diretamente no património líquido.
12 - O reconhecimento de rendimentos com base em distribuições recebidas pode não ser uma mensuração adequada do rendimento obtido por uma investidora com um investimento numa associada ou num empreendimento conjunto, pelo facto de as distribuições recebidas poderem ter pouca relação com o desempenho da associada ou do empreendimento conjunto. Dado que a investidora exerce controlo conjunto ou uma influência significativa sobre a participada, a investidora tem um interesse no desempenho da associada ou empreendimento conjunto e, consequentemente, no retorno do seu investimento. A investidora contabiliza este interesse alargando o âmbito das suas demonstrações financeiras para incluir a sua quota-parte nos resultados de tal participada. Daí resulta que a aplicação do método da equivalência patrimonial proporciona um relato mais informativo do património líquido e dos resultados da investidora.
13 - Quando existirem direitos de voto potenciais ou outros instrumentos derivados que incluam direitos de voto potenciais, o interesse de uma entidade numa associada ou num empreendimento conjunto é determinado exclusivamente com base nos interesses de propriedade existentes e não reflete o eventual exercício ou conversão dos direitos de voto potenciais e outros instrumentos derivados, exceto quando o parágrafo 14 for aplicável.
14 - Em algumas circunstâncias, uma entidade dispõe da propriedade em termos substantivos como resultado de uma transação que lhe confere nesse momento acesso aos rendimentos associados a um interesse de propriedade. Nessas circunstâncias, a proporção atribuída à entidade é determinada tomando em consideração o eventual exercício desses direitos de voto potenciais e outros instrumentos derivados que conferem nesse momento à entidade o acesso aos rendimentos.
15 - A NCP 18 - Instrumentos Financeiros não se aplica aos interesses em associadas e empreendimentos conjuntos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial. Nos casos em que instrumentos que

incluem direitos de voto potenciais conferem nesse momento e em termos substantivos acesso aos rendimentos associados a um interesse de propriedade numa associada ou num empreendimento conjunto, esses instrumentos não estão sujeitos à NCP 18. Em todos os outros casos, os instrumentos que incluem direitos de voto potenciais numa associada ou num empreendimento conjunto devem ser contabilizados em conformidade com a NCP 18.

16 - Um investimento numa associada ou num empreendimento conjunto contabilizado pelo método da equivalência patrimonial deve ser classificado como ativo não corrente.

6 - Aplicação do método da equivalência patrimonial

17 - Uma entidade que exerce controlo conjunto ou influência significativa sobre uma participada deve contabilizar o seu investimento numa associada ou empreendimento conjunto usando o método da equivalência patrimonial, exceto quando esse investimento puder beneficiar de uma dispensa em conformidade com os parágrafos 18 a 20.

6.1 - Dispensas à aplicação do método da equivalência patrimonial

18 - Uma entidade não é obrigada a aplicar o método da equivalência patrimonial ao seu investimento numa associada ou empreendimento conjunto se for uma entidade que controla que se encontre dispensada de preparar demonstrações financeiras consolidadas nos termos da dispensa geral prevista no parágrafo 4 da NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas ou se estiverem satisfeitas cumulativamente as seguintes condições:

(a) A entidade é uma entidade controlada e as necessidades de informação dos utilizadores são satisfeitas pelas demonstrações financeiras consolidadas da entidade que controla e, numa entidade parcialmente controlada, todos os restantes proprietários, incluindo os que não têm direito de voto, foram informados, e não se opuseram, à não aplicação pela entidade do método da equivalência patrimonial;

(b) Os instrumentos de dívida ou de capital próprio da entidade não são negociados num mercado público (uma bolsa de valores nacional ou estrangeira ou um mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais);

(c) A entidade não depositou nem está em vias de depositar as suas demonstrações financeiras junto de uma comissão de valores mobiliários ou de outro organismo regulador com a finalidade de emitir qualquer categoria de instrumentos num mercado público;

(d) A entidade que controla final ou qualquer entidade que controla intermédia elabora demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público que cumpram as NCP, em que as entidades controladas são consolidadas ou mensuradas ao justo valor, nos termos da NCP 22.

19 - Quando um investimento numa associada ou empreendimento conjunto for detido por uma entidade que é uma sociedade de capital de risco, um fundo mútuo, um trust ou uma entidade semelhante, incluindo fundos de seguros ligados a investimentos, ou indiretamente detido através de uma entidade desse tipo, a investidora pode optar por mensurar os investimentos nessas associadas ou empreendimentos conjuntos pelo justo valor através dos resultados, em conformidade com a NCP 18. Uma entidade de investimento fará, por definição, esta opção.

20 - Quando uma entidade detiver um investimento numa associada ou empreendimento conjunto, parte do qual é detido indiretamente através de uma sociedade de capital de risco, um fundo mútuo, um trust ou uma entidade semelhante, incluindo fundos de seguros ligados a investimentos, a entidade pode também optar por mensurar essa parte do investimento pelo justo valor através dos resultados em conformidade com a NCP 18, independentemente de essas entidades terem ou não influência significativa sobre essa parte do investimento. Se fizer essa opção, a entidade deve aplicar o método da equivalência patrimonial a qualquer parte remanescente do seu investimento numa associada que não seja detida através de qualquer uma dessas entidades.

6.2 - Cessação da utilização do método da equivalência patrimonial

21 - Uma entidade deve cessar a utilização do método de equivalência patrimonial a partir da data em que o seu investimento deixe de ser uma associada ou um empreendimento conjunto, do seguinte modo:

(a) Se o investimento se tornar numa entidade controlada, a entidade deve contabilizar o seu investimento em conformidade com a NCP 22 e a norma subsidiária relevante relativa a concentrações de atividades empresariais.

(b) Se o interesse retido na associada ou empreendimento conjunto for um ativo financeiro, a entidade deve mensurar esse interesse retido em conformidade com a NCP 18. De acordo com a NCP 18, se a entidade não puder mensurar o interesse retido ao justo valor, deve mensurar o interesse retido pela quantia escriturada do

investimento na data em que o mesmo deixe de ser uma associada ou um empreendimento conjunto e essa quantia escriturada deve ser considerada como o custo no reconhecimento inicial como um ativo financeiro, conforme a NCP 18. A entidade deve reconhecer nos seus resultados qualquer diferença entre:
(i) O justo valor (ou, quando relevante, a quantia escriturada) de qualquer interesse retido e quaisquer rendimentos da alienação de um interesse parcial na associada ou empreendimento conjunto; e
(ii) A quantia escriturada do investimento à data em que deixou de ser utilizado o método da equivalência patrimonial.
Quando uma entidade cessa a utilização do método da equivalência patrimonial, deve contabilizar todas as quantias anteriormente reconhecidas diretamente no património líquido em relação a esse investimento da mesma forma que lhe seria exigido se a participada tivesse alienado diretamente os ativos ou passivos correspondentes.
22 - Se um investimento numa associada se tornar um investimento num empreendimento conjunto ou se um investimento num empreendimento conjunto se tornar num investimento numa associada, a entidade continua a aplicar o método da equivalência patrimonial e não volta a mensurar o interesse retido.
6.3 - Alterações no interesse de propriedade
23 - Se o interesse de propriedade de uma entidade numa associada ou empreendimento conjunto for reduzido, mas a entidade continuar a aplicar o método da equivalência patrimonial, deve transferir para resultados transitados a proporção do ganho ou perda que foi previamente reconhecida no património líquido relacionada com aquela redução no interesse de propriedade se o ganho ou perda devessem ser transferidos diretamente para resultados transitados aquando da alienação dos ativos ou passivos relacionados.
6.4 - Procedimentos relativos ao método da equivalência patrimonial
24 - Muitos dos procedimentos apropriados para a aplicação do método da equivalência patrimonial são semelhantes aos procedimentos de consolidação descritos na NCP 22. Além disso, os conceitos subjacentes aos procedimentos usados na contabilização da aquisição de uma subsidiária são também adotados na contabilização da aquisição de um investimento numa associada ou empreendimento conjunto.
25 - A quota-parte detida por um grupo público numa associada ou empreendimento conjunto é igual à soma das participações detidas nessa associada ou empreendimento conjunto pela entidade que controla e pelas suas entidades controladas. As participações detidas pelas outras associadas ou empreendimentos conjuntos do grupo público são ignoradas para esta finalidade. Quando uma associada ou empreendimento conjunto tiver entidades controladas, associadas ou empreendimentos conjuntos, os resultados e outras variações no património líquido ou capital próprio (conforme apropriado), tomados em consideração na aplicação do método da equivalência patrimonial são os reconhecidos nas demonstrações financeiras da associada ou empreendimento conjunto (incluindo a parte dos resultados que cabe à associada ou ao empreendimento conjunto e a outras variações no património líquido ou capital próprio (conforme apropriado) das suas associadas e empreendimentos conjuntos), depois de qualquer ajustamento necessário para garantir a uniformidade das políticas contabilísticas (ver parágrafos 32 a 34).
26 - Os ganhos e perdas resultantes de transações «ascendentes» e «descendentes» entre uma investidora (incluindo as suas entidades controladas consolidadas) e uma sua associada ou empreendimento conjunto apenas são reconhecidos nas demonstrações financeiras da entidade na medida em que correspondam aos interesses de investidores não relacionados na associada ou empreendimento conjunto. Transações «ascendentes» são, por exemplo, vendas de ativos de uma associada ou empreendimento conjunto à investidora. Transações «descendentes» são, por exemplo, vendas ou contribuições de ativos da investidora a uma sua associada ou empreendimento conjunto. A quota-parte da investidora nos lucros ou perdas da associada ou empreendimento conjunto resultantes destas transações é eliminada.
27 - Quando as transações «descendentes» evidenciarem uma redução no valor líquido realizável dos ativos a vender ou a transferir ou uma perda por imparidade desses ativos, essas perdas devem ser integralmente reconhecidas pela investidora. Quando as transações «ascendentes» evidenciarem uma redução no valor líquido realizável dos ativos a adquirir ou uma perda por imparidade desses ativos, a investidora deve reconhecer a sua quota-parte nessas perdas.
28 - A transferência de um ativo não monetário para uma associada ou empreendimento conjunto em troca de um interesse no capital próprio da associada ou empreendimento conjunto deve ser contabilizada em conformidade com o parágrafo 26, exceto quando essa transferência carecer de substância comercial, na aceção descrita na NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis. Se tal transferência carecer de substância comercial, o

ganho ou perda é considerado como não realizado e não é reconhecido, a menos que também seja aplicável o parágrafo 29. Esses ganhos e perdas não realizados devem ser eliminados do investimento contabilizado, utilizando o método da equivalência patrimonial, e não devem ser apresentados como ganhos ou perdas diferidos no balanço consolidado da entidade ou no balanço da entidade em que os investimentos são contabilizados utilizando o método da equivalência patrimonial.

29 - Se, além de receber um interesse no capital próprio de uma associada ou empreendimento conjunto, uma entidade receber ativos monetários ou não monetários, deve reconhecer integralmente nos seus resultados a quota-parte do ganho ou perda associada à sua contribuição não monetária relativamente aos ativos monetários ou não monetários recebidos.

30 - Um investimento é contabilizado pelo método da equivalência patrimonial a partir da data em que se torne uma associada ou um empreendimento conjunto. Na data de aquisição do investimento, qualquer diferença entre o custo do investimento e a quota-parte da entidade no justo valor líquido dos ativos e passivos identificáveis da investida é contabilizada do seguinte modo:

(a) O Goodwill relativo a uma associada ou empreendimento conjunto deve ser incluído na quantia escriturada do investimento.

(b) Qualquer valor em excesso da quota-parte da entidade no justo valor líquido dos ativos e passivos identificáveis da investida relativamente ao custo do investimento deve ser incluído como rendimento na determinação da quota-parte da entidade nos resultados da associada ou empreendimento conjunto no período em que o investimento é adquirido.

A quota-parte da entidade nos resultados da associada ou empreendimento conjunto após a aquisição é sujeita aos ajustamentos apropriados para contabilizar, por exemplo, a depreciação dos ativos depreciáveis com base nos seus justos valores à data da aquisição. Da mesma forma, a quota-parte da entidade nos resultados da associada ou empreendimento conjunto após a aquisição é sujeita aos ajustamentos apropriados relativamente às perdas por imparidade, nomeadamente a nível do Goodwill ou dos ativos fixos tangíveis.

31 - Para a aplicação do método da equivalência patrimonial, a entidade utiliza as demonstrações financeiras mais recentes que se encontrem disponíveis da associada ou empreendimento conjunto. Quando a data final do período de relato da entidade for diferente da data final do período de relato da associada ou empreendimento conjunto, surgem as seguintes alternativas para a investidora:

(a) Obter, para efeitos de aplicação do método da equivalência patrimonial, informação adicional por referência à mesma data de relato; ou

(b) Utilizar as mais recentes demonstrações financeiras da associada ou empreendimento conjunto ajustadas dos efeitos de transações ou eventos mais significativos que tenham ocorrido entre a data dessas demonstrações financeiras e a data das demonstrações financeiras da investidora.

32 - As demonstrações financeiras da entidade devem ser preparadas com base políticas contabilísticas uniformes para transações e acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes.

33 - Exceto quanto ao disposto no parágrafo 35, se uma associada ou um empreendimento conjunto utilizar políticas contabilísticas diferentes das da entidade para transações e acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes, para efeitos da aplicação do método da equivalência patrimonial devem ser feitos ajustamentos para garantir a conformidade das políticas contabilísticas da associada ou empreendimento conjunto com as da entidade.

34 - Sem prejuízo do disposto no parágrafo 33, se uma entidade tiver um interesse numa associada ou empreendimento conjunto que é uma entidade de investimento, a entidade deve, ao aplicar o método da equivalência patrimonial, considerar a mensuração pelo justo valor aplicada pela entidade de investimento, que é uma associada ou empreendimento conjunto da entidade, na consolidação das suas entidades controladas.

35 - Se uma associada ou um empreendimento conjunto tiver ações preferenciais em circulação que sejam detidas por partes diferentes da entidade e classificadas como capital próprio, a entidade calcula a sua quota-parte nos resultados depois de efetuar ajustamentos para ter em conta os dividendos de tais ações, quer os dividendos tenham ou não sido declarados.

36 - Se a quota-parte de uma entidade nas perdas de uma associada ou empreendimento conjunto igualar ou exceder o seu interesse na associada ou empreendimento conjunto, a entidade deixa de reconhecer a sua quota-parte de perdas adicionais. O interesse numa associada ou num empreendimento conjunto é a quantia

escriturada do investimento na associada ou empreendimento conjunto, determinada com base no método da equivalência patrimonial, juntamente com quaisquer interesses de longo prazo que, em substância, façam parte do investimento líquido da entidade na associada ou empreendimento conjunto. Por exemplo, um item cuja liquidação não esteja planeada nem seja provável num futuro previsível constitui, em substância, uma extensão do investimento da entidade nessa associada ou empreendimento conjunto. Tais itens podem incluir ações preferenciais e empréstimos ou contas a receber a longo prazo, mas não incluem contas de clientes ou quaisquer contas a receber a longo prazo para as quais existam garantias adequadas, tais como empréstimos garantidos. As perdas reconhecidas segundo o método da equivalência patrimonial que excedam o investimento da entidade em ações ordinárias são aplicadas aos outros componentes do interesse da entidade numa associada ou empreendimento conjunto pela ordem inversa da sua antiguidade (isto é, da prioridade na liquidação).

37 - Depois de o interesse da entidade ser reduzido a zero, as perdas adicionais apenas devem ser consideradas, sendo reconhecido um passivo, na medida em que a entidade tenha assumido obrigações legais ou construtivas ou feito pagamentos por conta da associada ou do empreendimento conjunto. Se posteriormente a associada ou empreendimento conjunto registar lucros, a entidade retoma o reconhecimento da sua quota-parte nesses lucros apenas após essa quota-parte igualar a parte das perdas não reconhecidas.

6.5 - Perdas por imparidade

38 - Após aplicar o método da equivalência patrimonial e reconhecidas as perdas da associada de acordo com o parágrafo 36, o investidor aplica os requisitos da NCP 18 para determinar se é necessário reconhecer qualquer perda por imparidade adicional com respeito ao investimento líquido do investidor na associada.

39 - O investidor também aplica os requisitos da NCP 18 para determinar se deve ser reconhecida qualquer perda por imparidade adicional, com respeito à sua participação na associada que não constitua parte do investimento líquido, e avaliar a quantia dessa perda.

40 - Se a aplicação dos requisitos da NCP 18 indicar que o investimento pode estar em imparidade, uma entidade aplica a NCP 9 - Imparidade de Ativos.

41 - A NCP 9 orienta uma entidade na determinação do valor de uso de um ativo gerador de caixa. Com base nessa Norma, uma entidade estima:

(a) A sua quota-parte no valor presente dos fluxos de caixa futuros que se estima sejam gerados pela associada ou empreendimento conjunto, incluindo os fluxos de caixa das operações da associada ou empreendimento conjunto e os recebimentos da alienação final do investimento; ou

(b) O valor presente dos fluxos de caixa futuros que se estima provenham de dividendos ou distribuições similares a receber do investimento, e da sua alienação final.

Segundo pressupostos apropriados, ambos os métodos conduzem ao mesmo resultado.

42 - A NCP 9, na parte relativa aos ativos não geradores de caixa, determina que se a quantia recuperável de serviço de um ativo for inferior à quantia escriturada, esta deve ser reduzida para a quantia escriturada de serviço. A quantia recuperável de serviço é a maior de entre o justo valor de um ativo menos os custos de vender e o valor de uso. O valor de uso de um ativo não gerador de caixa é definido como o valor presente do potencial de serviço remanescente do ativo. O valor presente do potencial de serviço remanescente pode ser calculado utilizando uma das seguintes abordagens: pelo custo de reposição depreciado, pelo custo de restauro ou das unidades de serviço, conforme apropriado.

43 - A quantia recuperável de um investimento numa associada é avaliada para cada associada, a menos que esta não tenha influxos de caixa pelo uso continuado, que sejam substancialmente independentes dos de outros ativos da entidade.

7 - Demonstrações Financeiras Separadas

44 - Um investimento numa associada ou num empreendimento conjunto deve ser contabilizado nas demonstrações financeiras separadas da entidade de acordo com o parágrafo 10 da NCP 21 - Demonstrações Financeiras Separadas.

NCP 24 - Acordos Conjuntos

1 - Objetivo

1 - O objetivo desta Norma é prescrever os princípios de relato financeiro das entidades com interesses em acordos controlados conjuntamente (ou seja, acordos conjuntos).

2 - Para realizar o objetivo previsto no parágrafo 1, a presente Norma define controlo conjunto e exige que uma entidade que seja parte num acordo conjunto determine o tipo de acordo conjunto no qual está envolvida

avaliando os respetivos direitos e obrigações e contabilize esses direitos e obrigações de acordo com esse tipo de acordo conjunto.
2 - Âmbito
3 - Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades que sejam parte num acordo conjunto.
3 - Definições
4 - Os seguintes termos são utilizados nesta Norma com os significados indicados:
Acordo vinculativo é um acordo que confere direitos executórios e obrigações às partes. Incluem direitos derivados de contratos e outros direitos legais.
Acordo conjunto é um acordo em relação ao qual duas ou mais partes exercem controlo conjunto.
Controlo conjunto é a partilha contratualmente acordada do controlo sobre um acordo vinculativo, que apenas existe quando as decisões relativas às atividades relevantes exigem o consentimento unânime das partes que partilham o controlo.
Operação conjunta é um acordo conjunto pelo qual as partes que exercem controlo conjunto do acordo têm direitos sobre os ativos e obrigações pelos passivos relacionados com esse acordo.
Operador conjunto é uma parte numa operação que exerce controlo conjunto sobre essa operação conjunta.
Empreendimento conjunto é um acordo conjunto em relação ao qual as partes que exercem o controlo conjunto têm direitos sobre os ativos líquidos do acordo.
Empreendedor conjunto é uma parte num empreendimento conjunto que exerce controlo conjunto sobre esse empreendimento conjunto.
Parte num acordo conjunto é uma entidade que participa num acordo conjunto, independentemente de deter ou não o controlo conjunto sobre esse acordo.
Veículo separado é uma estrutura financeira identificável separadamente, incluindo entidades jurídicas separadas ou entidades reconhecidas por estatuto, independentemente de essas entidades terem ou não personalidade jurídica.
3.1 - Acordo vinculativo
5 - Os acordos vinculativos podem ser evidenciados de várias formas. Um acordo vinculativo é muitas vezes, mas não sempre, reduzido a escrito, na forma de um contrato ou de documentação que revela os direitos e obrigações criados. Outros mecanismos, como a legislação ou normas administrativas criam também obrigações entre as partes, semelhantes a acordos contratualizados, por si só, ou em conjugação com contratos celebrados entre as partes.
4 - Acordos conjuntos
6 - Um acordo conjunto é um acordo relativamente ao qual duas ou mais partes têm o controlo conjunto.
7 - Um acordo conjunto tem as seguintes características:
(a) As partes estão vinculadas por um acordo contratual;
(b) O acordo contratual confere a duas ou mais dessas partes o controlo conjunto do acordo (ver os parágrafos 9 a 15).
8 - Um acordo conjunto é uma operação conjunta ou um empreendimento conjunto.
4.1 - Controlo conjunto
9 - O controlo conjunto consiste na partilha contratualmente acordada do controlo sobre um acordo, que só existe quando as decisões sobre as atividades relevantes requerem o consentimento unânime das partes que partilham o controlo.
10 - Uma entidade que seja parte num acordo deve apreciar se o acordo contratual confere a todas as partes, ou a um grupo das partes, o controlo coletivo do acordo. Todas as partes, ou um grupo das partes, controlam o acordo coletivamente quando têm de agir em conjunto para dirigir as atividades que afetem de forma significativa o retorno do acordo (ou seja, as atividades relevantes).
11 - A partir do momento em que seja determinado que todas as partes, ou um grupo das partes, controlam coletivamente o acordo, o controlo conjunto existe apenas nos casos em que as decisões acerca das atividades relevantes requerem o consentimento unânime das partes que controlam coletivamente o acordo.
12 - Num acordo conjunto, nenhuma parte controla por si só o acordo. Uma parte que detenha o controlo conjunto de um acordo pode impedir que qualquer uma das outras partes ou grupo de partes controlem o acordo.
13 - Um acordo pode ser um acordo conjunto ainda que nem todas as partes do mesmo detenham o controlo conjunto do acordo. A presente Norma distingue entre partes que detêm o controlo conjunto de um acordo conjunto (operadores conjuntos ou empreendedores conjuntos) e partes que participam num acordo conjunto mas não detêm o controlo conjunto do mesmo.

14 - Uma entidade terá de aplicar o seu julgamento ao apreciar se todas as partes, ou um grupo das partes, detêm o controlo conjunto de um acordo. As entidades devem fazer esta apreciação tendo em consideração todos os factos e circunstâncias.
15 - Se os factos e as circunstâncias se alterarem, a entidade deve reapreciar se ainda detém ou não o controlo conjunto do acordo.
4.2 - Tipos de acordos conjuntos
16 - Uma entidade deve avaliar o tipo de acordo conjunto no qual está envolvida. A classificação de um acordo conjunto como uma operação conjunta ou um empreendimento conjunto depende dos direitos e obrigações das partes no acordo.
17 - Uma entidade aplica o seu julgamento ao apreciar se um acordo conjunto é uma operação conjunta ou um empreendimento conjunto. Uma entidade determina o tipo de acordo conjunto no qual está envolvida tendo em consideração os direitos e obrigações decorrentes do acordo. Uma entidade aprecia os seus direitos e obrigações tendo em consideração a estrutura e a forma legal do acordo, os termos acordados pelas partes no acordo contratual e, quando relevantes, outros factos e circunstâncias.
18 - Uma operação conjunta é um acordo conjunto pelo qual as partes que detêm o controlo conjunto do acordo têm direitos sobre os ativos e obrigações pelos passivos relacionados com esse acordo. Estas partes são denominadas operadores conjuntos.
19 - Um empreendimento conjunto é um acordo conjunto pelo qual as partes que detêm o controlo conjunto do acordo têm direitos sobre os ativos líquidos do acordo. Estas partes são denominadas empreendedores conjuntos.
20 - Por vezes, as partes estão vinculadas por um acordo-quadro que define os termos contratuais gerais para realizar uma ou mais atividades. O acordo-quadro poderá definir que as partes estabeleçam outros acordos conjuntos para lidar com atividades específicas que fazem parte do acordo. Ainda que esses acordos conjuntos estejam relacionados com o mesmo acordo-quadro, o seu tipo poderá ser diferente se os direitos e obrigações das partes forem diferentes conforme as atividades a realizar no âmbito do acordo-quadro. Por conseguinte, as operações conjuntas e empreendimentos conjuntos podem coexistir quando as partes empreendem diferentes atividades abrangidas por um mesmo acordo-quadro.
21 - Se os factos e as circunstâncias se alterarem, a entidade deve reapreciar se o tipo de acordo conjunto no qual está envolvida mudou ou não.
5 - Demonstrações financeiras das partes num acordo conjunto
5.1 - Operações conjuntas
22 - Um operador conjunto reconhece, relativamente ao seu interesse numa operação conjunta:
(a) Os seus ativos, incluindo a sua parte de qualquer ativo detido conjuntamente;
(b) Os seus passivos, incluindo a sua parte em quaisquer passivos assumidos conjuntamente;
(c) O seu rendimento proveniente da venda da sua parte da produção decorrente da operação conjunta;
(d) A sua parte dos rendimentos decorrentes da venda da produção por parte da operação conjunta; e
(e) Os seus gastos, incluindo a sua parte de quaisquer gastos suportados em conjunto.
23 - Um operador conjunto é responsável pelos ativos, passivos, rendimentos e gastos relacionados com o seu interesse numa operação conjunta de acordo com as NCP aplicáveis a esses ativos, passivos, rendimentos e gastos em concreto.
24 - Uma parte que participe numa operação conjunta mas não detenha o controlo conjunto contabiliza também o seu interesse no acordo em conformidade com os parágrafos 22 e 23, se tiver direitos sobre os ativos e obrigações pelos passivos relacionados com a operação conjunta. Se uma parte que participa numa operação conjunta não detém o controlo conjunto da mesma nem tem direitos nos ativos e obrigações pelos passivos relativamente a essa operação conjunta, contabiliza o seu interesse na operação conjunta de acordo com as NCP aplicáveis a esse interesse.
5.2 - Empreendimentos conjuntos
25 - Um empreendedor conjunto reconhece o seu interesse num empreendimento conjunto como um investimento e contabiliza esse investimento utilizando o método da equivalência patrimonial de acordo com a NCP 23 - Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos a menos que a entidade esteja isenta da aplicação do método da equivalência patrimonial conforme especificado nessa Norma.
26 - Uma parte que participa num empreendimento conjunto mas não detém o controlo conjunto contabiliza o seu interesse no acordo em conformidade com a NCP 18 - Instrumentos Financeiros, a menos que tenha uma influência significativa sobre o empreendimento conjunto, caso em que contabiliza o mesmo de acordo com a NCP 23.

6 - Demonstrações financeiras separadas
27 - Nas suas demonstrações financeiras separadas, um operador conjunto ou um empreendedor conjunto contabiliza os seus interesses:
(a) Numa operação conjunta, de acordo com os parágrafos 23 e 24;
(b) Num empreendimento conjunto, de acordo com o parágrafo 10 da NCP 21 - Demonstrações Financeiras Separadas.
28 - Nas suas demonstrações financeiras separadas, uma parte que participa num acordo conjunto mas não detém o controlo conjunto contabiliza o seu interesse:
(a) Numa operação conjunta de acordo com o parágrafo 24;
(b) Num empreendimento conjunto de acordo com a NCP 18, a menos que a entidade tenha uma influência significativa sobre o empreendimento conjunto, caso em que aplica o parágrafo 10 da NCP 21.
NCP 25 - Relato por Segmentos
1 - Objetivo
1 - O objetivo desta Norma é estabelecer princípios para relatar informação financeira por segmentos. A divulgação desta informação:
(a) Ajudará os utilizadores das demonstrações financeiras a melhor compreenderem o desempenho passado da entidade e a identificarem os recursos disponibilizados para suportar as suas principais atividades; e
(b) Aumentará a transparência do relato financeiro e fará com que a entidade cumpra melhor as suas obrigações de prestação de contas.
2 - Âmbito
2 - Esta Norma deve ser aplicada a conjuntos completos de demonstrações financeiras que cumpram as NCP.
3 - Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração de fluxos de caixa, uma demonstração que mostre alterações no património líquido e um anexo, conforme previsto na NCP 1.
4 - Se tanto as demonstrações financeiras consolidadas de um subsetor das administrações públicas ou de outro grupo público como as demonstrações financeiras separadas da entidade mãe forem apresentadas conjuntamente, a informação por segmentos somente necessita ser apresentada na base das demonstrações financeiras consolidadas.
3 - Definições
5 - O termo que se segue é usado nesta Norma com o significado indicado:
Um segmento é uma atividade ou grupo de atividades distinguíveis de uma entidade relativamente às quais é apropriado relatar informação financeira separada com a finalidade de avaliar o desempenho passado da entidade para atingir os seus objetivos, e tomar decisões acerca da futura alocação de recursos.
6 - As entidades públicas controlam recursos públicos significativos e operam para proporcionar uma grande variedade de bens e serviços aos cidadãos em diferentes regiões geográficas e em regiões com características socioeconómicas diferentes. Exige-se a estas entidades que usem esses recursos de forma eficiente e eficaz para atingirem os objetivos. As demonstrações financeiras consolidadas do Estado proporcionam uma visão conjunta:
(a) Dos ativos controlados e dos passivos suportados pela entidade que relata;
(b) O custo dos serviços proporcionados; e
(c) Do rendimento de impostos, alocações orçamentais e recuperações de custos gerados para financiar a prestação desses serviços.
Porém, esta informação agregada não proporciona informação acerca dos objetivos operacionais específicos e das principais atividades da entidade que relata e dos recursos dedicados a esses objetivos e atividades, bem como dos seus custos.
7 - Na maioria dos casos, as atividades da entidade são tão amplas, e abrangem um conjunto tão vasto de regiões geográficas diferentes, ou regiões com características socioeconómicas diferentes, que é necessário relatar informação financeira e não financeira desagregada por segmentos particulares da entidade para proporcionar informação relevante para finalidades de prestação de contas e tomada de decisões.
4 - Relato por segmentos
8 - Uma entidade deve identificar os seus segmentos separados de acordo com os requisitos do parágrafo 6 desta Norma e deve apresentar informação acerca desses segmentos conforme previsto nas divulgações através de notas explicativas.
9 - Segundo a presente Norma, as entidades do setor público identificarão como segmentos separados cada atividade ou grupo de atividades distinguível relativamente às quais deva ser relatada informação financeira

para efeitos de avaliação do desempenho passado da entidade por referência aos seus objetivos, e para tomada de decisões acerca da alocação de recursos.

4.1 - Estruturas de relato

10 - Geralmente, as principais classificações de atividades identificadas em documentação orçamental refletirão os segmentos relativamente aos quais a informação é relatada.

11 - A determinação das atividades que devem ser agrupadas como segmentos separados e relatadas nas demonstrações financeiras para as finalidades de prestação de contas e de tomada de decisões envolve julgamento. Ao fazer este juízo, devem ser considerados fundamentalmente os seguintes aspetos:

(a) Os objetivos de relato da informação financeira por segmentos como identificado no parágrafo 1;

(b) As expetativas dos membros da comunidade e dos seus representantes eleitos ou designados com respeito às principais atividades da entidade;

(c) As características qualitativas do relato financeiro como identificadas na Estrutura Concetual; e

(d) Se a estrutura de um segmento particular reflete a base a partir da qual a informação financeira permite ter acesso ao desempenho passado da entidade para alcançar os seus objetivos e para tomar decisões acerca da alocação de recursos para alcançar os objetivos da entidade no futuro.

12 - Ao nível do setor público alargado (whole-of-government), a informação financeira é muitas vezes agregada e relatada de uma maneira que reflete, por exemplo:

(a) As principais de atividades empreendidas pela administração pública, tais como saúde, educação, defesa e bem-estar (estas podem refletir as classificações funcionais em Estatísticas de Finanças Públicas), e as principais atividades mercantis empreendidas por empresas públicas (por exemplo empresas de transporte e bancos pertencentes ao Estado); ou

(b) As responsabilidades dos membros do poder executivo. Estas responsabilidades muitas vezes, mas nem sempre, refletem as áreas ou atividades referidas na alínea (a) anterior e podem ocorrer diferenças porque as responsabilidades podem agregar mais do que uma das classificações económicas ou suprimir essas classificações.

4.2 - Segmentos de serviços e segmentos geográficos

13 - Os tipos de segmentos são frequentemente referidos como segmentos de serviço ou segmentos geográficos. Estes termos são usados nesta Norma com os significados seguintes:

(a) Um segmento de serviço refere-se a um componente distinguível de uma entidade que esteja empenhada em disponibilizar produtos ou serviços relacionados ou em atingir objetivos operacionais particulares consistentes com a missão global de cada entidade. Um segmento de serviço também se refere a atividades de entidades com leis orgânicas próprias e que tenham sido agregadas numa única entidade para efeitos de orçamento, contabilidade e relato. Muitas vezes estas entidades assumem a designação de entidade "Gestão Administrativa e Financeira"; e

(b) Um segmento geográfico é um componente distinguível de uma entidade que esteja empenhada em disponibilizar produtos ou serviços relacionados ou em atingir objetivos operacionais particulares dentro de uma área geográfica em particular.

14 - As entidades públicas podem ser geridas por linhas de serviços porque isto reflete a forma através da qual os principais produtos ou serviços são identificados, os seus resultados monitorizados e as suas necessidades de recursos identificadas e orçamentadas. Um exemplo de uma entidade que relata internamente com base em linhas de serviços ou segmentos de serviços é o Ministério da Educação, visto como um grupo público, cuja estrutura organizacional e sistema de relato interno reflete atividades e resultados de educação primária, secundária e superior como segmentos separados. Esta base de segmentação pode ser adotada internamente porque as competências e as instalações necessárias para entregar os produtos (bens ou serviços) e os resultados desejados para cada uma destas atividades educacionais são percebidas como sendo diferentes. Adicionalmente, as principais decisões financeiras enfrentadas pela gestão incluem a determinação dos recursos a alocar a cada um daqueles produtos ou atividades. Nestes casos considera-se que o relato externo na base de segmentos de serviços satisfará também os requisitos desta Norma.

15 - Os fatores a considerar para determinar se os produtos (bens ou serviços) são relacionados e devem ser agrupados como segmentos para finalidades de relato financeiro incluem:

(a) Os objetivos operacionais principais da entidade e os bens, serviços e atividades que se relacionam com a consecução de cada um dos objetivos e se os recursos são alocados e orçamentados na base de grupos de bens e serviços;

(b) A natureza dos bens ou serviços proporcionados ou atividades envolvidas;

(c) A natureza do processo de produção e ou disponibilização de bens e serviços;

(d) O tipo de consumidor ou utilizador dos bens ou serviços;
(e) A forma como a entidade é dirigida e a informação financeira é relatada aos órgãos de gestão e tutela; e
(f) Se aplicável, a natureza do ambiente regulador, ou do setor de governo (por exemplo, o setor financeiro ou serviços públicos).
16 - Uma entidade pode estar organizada e relatar internamente ao órgão de gestão ou à tutela numa base regional. Quando isto ocorrer o sistema de relato interno reflete uma estrutura de segmento geográfico.
17 - Uma estrutura de segmento geográfico pode ser adotada quando, por exemplo, a estrutura organizacional e o sistema de relato interno de um ministério de educação é estruturado na base de resultados de educação regionais porque as principais avaliações de desempenho e decisões de alocação de recursos a fazer pelo órgão de gestão e tutela são determinadas com referência aos resultados regionais e às necessidades regionais. Esta estrutura pode ter sido adotada para preservar a autonomia regional de necessidades educacionais e prestação de serviços de educação, ou porque as condições operacionais ou objetivos educacionais são substancialmente diferentes de uma região para outra. Pode também ter sido adotada simplesmente porque a gestão acredita que uma estrutura organizacional fundamentada na descentralização regional de responsabilidades serve melhor os objetivos da organização. Nestes casos, as decisões de alocação de recursos são inicialmente feitas, e subsequentemente monitorizadas, pelo órgão de gestão e tutela numa base regional. As decisões detalhadas acerca da alocação de recursos a atividades funcionais particulares dentro de uma região geográfica são depois feitas pela gestão regional, consistente com necessidades educacionais dentro dessa região. Nestes casos, é provável que relatar informação por segmentos geográficos nas demonstrações financeiras satisfará também os requisitos desta Norma.
18 - Os fatores a considerar para determinar se a informação financeira deve ser relatada numa base geográfica incluem:
(a) Similitude de condições económicas, sociais e políticas em diferentes regiões;
(b) Articulação entre os objetivos principais de uma entidade e os das diferentes regiões;
(c) Se as características da prestação de serviços e condições operacionais diferem de região para região;
(d) A forma como a entidade é dirigida e a informação financeira é relatada aos órgãos de gestão e tutela; e
(e) Avaliação das necessidades, competências ou riscos especiais associados as operações numa área particular.
4.3 - Segmentação múltipla
19 - Em alguns casos, uma entidade pode relatar ao órgão de gestão e à tutela rendimentos, gastos, ativos e passivos do segmento na base de mais do que uma estrutura de segmentos, por exemplo, por segmentos de serviço e geográficos. O relato nas demonstrações financeiras na base tanto de segmentos de serviço como de segmentos geográficos proporciona muitas vezes informação útil se a consecução dos objetivos de uma entidade for fortemente afetada tanto pelos diferentes produtos e serviços que ela proporciona como pelas diferentes áreas geográficas para as quais esses bens e serviços são proporcionados. De forma análoga, ao nível do setor público alargado, o Estado pode adotar uma base de divulgação que reflita as divulgações das administrações públicas, setor público financeiro e setor público empresarial não financeiro, e complemente a análise das administrações públicas com, por exemplo, divulgações segmentadas de subcategorias principais ou funcionais. Nestes casos, os segmentos podem ser relatados separadamente ou como uma matriz. Adicionalmente, pode ser adotada uma estrutura de relato por segmentos primária e secundária apenas com divulgações limitadas feitas acerca de segmentos secundários.
4.4 - Estruturas de relato não apropriadas
20 - Como anteriormente referido, em muitos casos os segmentos para os quais a informação é relatada internamente, para efeitos de avaliar o desempenho passado e para tomar decisões acerca da imputação futura de recursos, refletirão os segmentos identificados na documentação orçamental e serão também adotados para efeitos externos de acordo com os requisitos desta Norma. Porém, em alguns casos o relato interno de uma entidade ao órgão de gestão e à tutela pode ser estruturado para agregar e relatar numa base que distinga rendimentos, gastos, ativos e passivos relacionados com atividades dependentes de orçamento do das atividades mercantis, ou que distinga entidades dependentes de orçamento de empresas públicas. Não é provável que o relato de informação por segmentos nas demonstrações financeiras unicamente na base destes segmentos satisfaça os objetivos especificados nesta Norma, dado não ser provável que estes segmentos proporcionem informação que seja relevante para os utilizadores acerca, por exemplo, do desempenho da entidade para atingir os seus principais objetivos operacionais.

21 - Em alguns casos, a informação financeira desagregada relatada ao órgão de gestão e à tutela pode não relatar gastos, rendimentos, ativos e passivos por segmento de serviço, segmentos geográficos ou por referência a outras atividades. Os relatórios podem ser construídos para refletir somente dispêndios por natureza (por exemplo, salários, rendas, consumíveis e aquisições de bens de capital) numa base linha a linha que seja consistente com a quantia orçamentada ou outro modelo de autorização financeira ou de dispêndio aplicável à entidade. Isto pode ocorrer quando a finalidade de relato financeiro para o órgão de gestão e tutela seja para evidenciar conformidade com mandatos de gastos e não para avaliar o desempenho passado das principais atividades para atingir os seus objetivos e tomar decisões acerca da alocação de recursos futura. Quando o relato interno para o órgão de gestão e tutela é estruturado para relatar somente informação de conformidade, relatar externamente na mesma base do relato interno não satisfaz o requisito desta Norma.
22 - Quando a estrutura de relato interno de uma entidade não reflete os requisitos desta Norma para efeitos de relato externo, a entidade necessita de identificar os segmentos que satisfazem a definição de um segmento do parágrafo 5 e divulgar a informação exigida nas divulgações em notas explicativas.
5 - Definições de rendimentos, gastos, ativos, passivos e políticas contabilísticas do segmento
23 - Os termos adicionais seguintes são usados nesta Norma com os significados indicados:
Políticas contabilísticas do segmento são as políticas contabilísticas adotadas para preparar e apresentar as demonstrações financeiras do grupo público ou da entidade bem como as políticas contabilísticas que especificamente se relacionem com o relato por segmentos.
Ativos do segmento são os ativos operacionais que são utilizados por um segmento nas suas atividades operacionais e que ou são diretamente atribuíveis ao segmento ou podem ser imputados ao segmento numa base razoável.
Se o rendimento de um segmento incluir rendimento de juros ou de dividendos, os ativos desse segmento incluem as respetivas contas a receber, empréstimos, investimentos ou outros ativos geradores de rendimentos.
Os ativos do segmento não incluem impostos sobre o rendimento ou ativos equivalentes a impostos sobre o rendimento reconhecidos de acordo com normas contabilísticas que tratem de obrigações de pagar impostos sobre o rendimento ou equivalentes a impostos sobre o rendimento.
Os ativos do segmento incluem investimentos contabilizados segundo o método da equivalência patrimonial mas apenas se o resultado líquido de tais investimentos estiver incluído no rendimento do segmento.
Os ativos do segmento são determinados após dedução dos ajustamentos relacionados que sejam relatados como compensações diretas no balanço da entidade.
Gasto do segmento é um gasto resultante das atividades operacionais de um segmento que é diretamente atribuível ao segmento e a parte relevante de um gasto que possa ser imputado numa base razoável ao segmento, incluindo gastos relacionados com o fornecimento de bens e serviços a terceiros e gastos relacionados com transações com outros segmentos da mesma entidade. Os gastos do segmento não incluem:
(a) Juros, incluindo juros suportados de adiantamentos ou empréstimos de outros segmentos, a menos que as operações do segmento sejam primordialmente de natureza financeira;
(b) Perdas em vendas de investimentos ou perdas em extinções de dívidas, a menos que as operações do segmento sejam primordialmente de natureza financeira;
(c) A quota-parte de uma entidade no prejuízo ou perdas líquidas em associadas, empreendimentos conjuntos ou outros investimentos contabilizados segundo o método da equivalência patrimonial;
(d) Imposto sobre o rendimento ou gasto equivalente a imposto sobre o rendimento reconhecido de acordo com normas contabilísticas que tratem de obrigações de pagar impostos sobre o rendimento ou equivalentes de impostos sobre o rendimento; e
(e) Gastos administrativos gerais, gastos da sede e outros gastos que surjam ao nível da entidade e se relacionem com a entidade como um todo. Porém, algumas vezes são suportados custos ao nível da entidade por conta de um segmento. Tais custos são gastos do segmento se eles se relacionarem com as atividades operacionais do segmento e puderem ser diretamente atribuídos ou alocados ao segmento numa base razoável.
Para um segmento cujas operações são primordialmente de natureza financeira, o rendimento e os gastos de juros podem ser relatados por uma quantia líquida para efeitos de relato por segmento apenas se esses itens se compensarem nas demonstrações financeiras da entidade ou nas demonstrações financeiras consolidadas.

Passivos do segmento são os passivos operacionais que resultam das atividades operacionais de um segmento e que ou são atribuíveis diretamente ao segmento ou podem ser imputados ao segmento numa base razoável.
Se o gasto do segmento incluir gastos de juros, os passivos desse segmento incluem os respetivos passivos geradores de juros.
Os passivos do segmento não incluem impostos sobre o rendimento ou passivos equivalentes a impostos sobre o rendimento reconhecidos de acordo com normas contabilísticas que tratem de obrigações de pagar impostos sobre o rendimento ou equivalentes a impostos sobre o rendimento.
Rendimento do segmento é o rendimento relatado na demonstração dos resultados da entidade que seja diretamente atribuível a um segmento e a parte relevante do rendimento da entidade que pode ser imputada numa base razoável a um segmento, quer seja proveniente de dotações orçamentais, subsídios, transferências, multas, comissões ou de vendas a clientes externos ou de transações com outros segmentos da mesma entidade. O rendimento de segmento não inclui:
(a) Rendimento de juros ou de dividendos, incluindo juros obtidos de adiantamentos ou empréstimos a outros segmentos, a menos que as operações do segmento sejam primordialmente de natureza financeira; ou
(b) Ganhos em vendas de investimentos ou ganhos em extinções de dívidas a menos que as operações do segmento sejam primordialmente de natureza financeira.
O rendimento do segmento inclui a quota-parte de uma entidade no resultado líquido de associadas, empreendimentos conjuntos, ou de outros investimentos contabilizados segundo o método da equivalência patrimonial, mas apenas se esses itens forem incluídos no rendimento consolidado ou no rendimento total da entidade.
5.1 - Atribuição de itens a segmentos
24 - As definições de rendimentos, gastos, ativos e passivos de segmentos incluem as quantias dos itens que sejam diretamente atribuíveis a um segmento e as quantias dos itens que possam ser imputáveis a um segmento numa base razoável.
25 - Uma entidade tem no seu sistema interno de relato financeiro o ponto de partida para identificar os itens que possam ser diretamente atribuídos, ou razoavelmente alocados, a segmentos. Isto é, quando os segmentos usados para efeitos de relato interno forem adotados, ou formem a base de segmentos adotados, para demonstrações financeiras de finalidade geral, há uma presunção de que as quantias que tenham sido identificadas com segmentos para efeitos de relato financeiro interno sejam diretamente atribuíveis ou razoavelmente alocáveis a segmentos para mensurar os rendimentos, os gastos, os ativos e os passivos do segmento.
26 - Em alguns casos, um rendimento, um gasto, um ativo ou um passivo podem ter sido alocados a segmentos para efeitos de relato financeiro interno numa base entendida pelo órgão de gestão da entidade mas que pode ser julgada subjetiva, arbitrária ou difícil de compreender por utilizadores externos das demonstrações financeiras. Tal alocação não é base razoável segundo as definições de rendimentos, gastos, ativos e passivos do segmento desta norma. Pelo contrário, uma entidade pode optar por não alocar alguns itens de rendimento, gasto, ativo ou passivo para efeitos de relato financeiro interno, mesmo que exista uma base razoável para o fazer. Tal item é alocado conforme as definições de rendimentos, gastos, ativos e passivos do segmento desta norma.
27 - As entidades do setor público podem, em regra, identificar os custos de proporcionar alguns grupos de bens e serviços ou de executar algumas atividades e os ativos necessários para assegurar essas atividades. Esta informação é necessária para efeitos de planeamento e controlo. Porém, em muitos casos as operações de entidades públicas são financiadas por dotações globais, ou dotações numa base de classificação económica refletindo a natureza das principais classes de despesas. Estas dotações podem não estar relacionadas com linhas de serviço, atividades funcionais ou regiões geográficas específicas. Em alguns casos, pode não ser possível atribuir diretamente rendimentos a um segmento ou alocá-los numa base razoável. De forma análoga, pode não ser possível alocar diretamente, ou numa base razoável alguns ativos, gastos e passivos, a segmentos individuais porque eles suportam um conjunto variado de atividades de prestação de serviços em vários segmentos, ou estão diretamente relacionados com atividades de administração geral que não estão identificadas como um segmento separado. Os rendimentos, gastos, ativos e passivos não atribuídos ou não alocados seriam relatados como uma quantia não alocada ao reconciliar as

divulgações do segmento com o rendimento da entidade agregada conforme exigido nas divulgações em notas explicativas.
28 - As entidades públicas fazem acordos com entidades do setor privado para a entrega de bens e serviços ou para execução de outras atividades. Por vezes estes acordos tomam a forma de um empreendimento conjunto ou de um investimento numa associada contabilizado pelo método da equivalência patrimonial. Quando for este o caso, o rendimento do segmento incluirá a quota-parte do lucro (prejuízo) líquido, contabilizado no património líquido ou capital próprio (conforme apropriado), quando o lucro (prejuízo) estiver incluído no rendimento da entidade e possa estar diretamente atribuído ou fiavelmente alocado ao segmento numa base razoável.
6 - Políticas contabilísticas do segmento
29 - A informação do segmento deve ser preparada em conformidade com as políticas contabilísticas adotadas para preparar e apresentar as demonstrações financeiras do grupo consolidado ou da entidade.
30 - Há uma presunção de que as políticas contabilísticas selecionadas pelo órgão de gestão de uma entidade para usar na preparação de demonstrações financeiras consolidadas ou da entidade são as que o órgão de gestão considera acredita serem as mais apropriadas para efeitos de relato externo. Dado que a finalidade da informação por segmentos é ajudar os utilizadores de demonstrações financeiras a melhor compreender e fazer julgamentos mais informados acerca da entidade como um todo, esta Norma exige o uso, ao preparar informação dos segmentos, das políticas contabilísticas que o órgão de gestão selecionou para preparar as demonstrações financeiras separadas ou consolidadas da entidade. Isso não significa, porém, que as políticas contabilísticas devam ser aplicadas a segmentos como se os segmentos fossem entidades de relato separadas. Um cálculo detalhado feito ao aplicar uma política contabilística particular ao nível de toda a entidade pode ser aplicado a segmentos se houver uma base razoável para o fazer. Por exemplo, os cálculos de direitos de empregados, são muitas vezes feitos para uma entidade no seu todo, mas os números da entidade total podem ser imputados aos segmentos com base em ordenados e dados demográficos desses mesmos segmentos.
31 - As políticas contabilísticas que tratem somente de matérias relativas à entidade de per si tais como preços de transferência intersegmentos podem necessitar de ser desenvolvidas. A NCP 1 exige divulgação das políticas contabilísticas necessárias para compreender as demonstrações financeiras. Consistentemente com estas exigências, as políticas específicas dos segmentos devem ser divulgadas.
32 - Esta Norma permite a divulgação de informação adicional por segmentos preparada numa base que não sejam as políticas contabilísticas adotadas para as demonstrações financeiras separadas ou consolidadas da entidade desde que:
(a) A informação seja relevante para a avaliação do desempenho e para efeitos de tomada de decisões; e
(b) A base de mensuração desta informação adicional esteja claramente descrita.
7 - Ativos conjuntos
33 - Os ativos que sejam usados conjuntamente por dois ou mais segmentos devem ser alocados aos segmentos se, e somente se, os respetivos rendimentos e gastos relacionados forem também alocados a esses segmentos.
34 - A forma como os itens de ativos, passivos, rendimentos e gastos são alocados a segmentos depende de fatores tais como a natureza desses itens, as atividades realizadas pelo segmento e a autonomia relativa desse segmento. Não é possível ou apropriado especificar uma base única de alocação que possa ser adotada por todas as entidades. Nem é apropriado forçar a alocação de itens de ativos, passivos, rendimentos e gastos da entidade que se relacionem conjuntamente com dois ou mais segmentos, se a única base para fazer essas alocações for arbitrária ou difícil de compreender. Nessa altura, as definições de rendimentos, gastos, ativos e passivos do segmento devem estar inter-relacionadas e as alocações resultantes devem ser consistentes. Por isso, os ativos conjuntamente utilizados são imputados a segmentos se, e apenas se, os seus rendimentos e gastos relacionados forem também alocados a esses segmentos. Por exemplo, um ativo é incluído nos ativos do segmento se, e apenas se, a respetiva depreciação ou amortização for incluída ao mensurar os gastos do segmento.
8 - Segmentos recém-identificados
35 - Se um segmento for identificado como tal pela primeira vez no período corrente, os dados do segmento do período anterior que seja apresentado para efeitos comparativos devem ser reexpressos para refletir o segmento relatado pela primeira vez como um segmento separado a menos que seja impraticável fazê-lo.

36 - Podem ser relatados novos segmentos nas demonstrações financeiras por circunstâncias diferentes. Por exemplo, uma entidade pode alterar a estrutura do seu relato interno de uma estrutura de segmento de serviço para uma estrutura de segmento geográfico e o órgão de gestão pode considerar apropriado que esta estrutura de segmento também seja adotada para efeitos de relato externo. Uma entidade pode também realizar novas atividades significativas ou atividades adicionais, ou aumentar o âmbito de uma atividade que previamente operava como um serviço de suporte interno para proporcionar serviços a terceiros. Nestes casos, podem ser relatados pela primeira vez novos segmentos nas demonstrações financeiras de finalidade geral. Quando isto ocorrer, esta norma exige que os dados comparativos do período anterior sejam reexpressos para refletir a estrutura corrente do segmento quando for praticável.

NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental

1 - Objetivo

1 - O objetivo desta Norma é o de regular a contabilidade orçamental, estabelecendo os conceitos, regras e modelos de demonstrações orçamentais de finalidades gerais (individuais, separadas e consolidadas), componentes principais do relato orçamental de uma entidade pública ou de um perímetro de consolidação, de forma a assegurar a comparabilidade, quer com as respetivas demonstrações de períodos anteriores, quer com as de outras entidades.

2 - Âmbito

2 - A presente Norma aplica-se a todas as entidades sujeitas ao SNC-AP, devendo o relato consubstanciar-se nas demonstrações orçamentais que se destinam a satisfazer as necessidades de utilizadores que não estejam em posição de exigir relatórios elaborados para ir ao encontro das suas necessidades particulares de informação. Os utilizadores dessas demonstrações orçamentais de finalidades gerais incluem cidadãos em geral, membros do Parlamento e do governo nos seus diferentes níveis, financiadores, fornecedores, órgãos de comunicação social e trabalhadores. Tais demonstrações incluem as que são apresentadas separadamente ou em conjunto com outro documento público.

3 - Definições

3 - Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados indicados:

Alterações orçamentais constituem um instrumento de gestão orçamental que permite a adequação do orçamento à execução orçamental ocorrendo a despesas inadiáveis, não previsíveis ou insuficientemente dotadas, ou receitas imprevistas. As alterações orçamentais podem ser modificativas ou permutativas, assumindo a forma de inscrição ou reforço, anulação ou diminuição ou crédito especial.

Alteração orçamental modificativa é aquela que procede à inscrição de uma nova natureza de receita ou de despesa ou da qual resulta o aumento do montante global de receita, de despesa ou de ambas, face ao orçamento que esteja em vigor.

Alteração orçamental permutativa é aquela que procede à alteração da composição do orçamento de receita ou de despesa da entidade, mantendo constante o seu montante global.

Alteração orçamental de inscrição ou reforço consubstancia a integração de uma natureza de receita ou despesa não prevista no orçamento ou o incremento de uma previsão de receita ou dotação de despesa.

Alteração orçamental de anulação ou diminuição consubstancia a extinção de uma natureza de receita ou despesa prevista no orçamento que não terá execução orçamental ou a redução de uma previsão de receita ou dotação de despesa.

Alteração orçamental por crédito especial corresponde a um incremento do orçamento de despesa com compensação no aumento da receita cobrada.

Anexo constitui informação adicional à apresentada nas demonstrações orçamentais de finalidades gerais (individuais, consolidadas ou separadas), proporcionando descrições ou desagregações de itens dessas demonstrações, bem como informações acerca de itens que não reúnem condições para reconhecimento nas mesmas.

Cabimento é a reserva de dotação disponível para o processo de despesa que se pretende realizar. O seu registo tem suporte num documento interno, pelo montante dos encargos prováveis, e visa assegurar a existência de dotação para a assunção do compromisso, fundamentando a autorização da despesa.

Caixa compreende dinheiro e depósitos à ordem.

Cativo é o montante da dotação orçamental indisponível para a realização de processos de despesa.

Classe zero constitui a classe de contas exclusiva para o registo contabilístico das transações e outros acontecimentos orçamentais.

Compromisso é a assunção perante terceiros da responsabilidade por um possível passivo, em contrapartida do fornecimento de bens e serviços ou da satisfação de outras condições, implicando alocação de dotação

orçamental, independentemente do pagamento. Os compromissos consideram-se assumidos quando é executada uma ação formal pela entidade, como seja a emissão de ordem de compra, nota de encomenda ou documento equivalente, ou a assinatura de um contrato, acordo ou protocolo.
Compromisso continuado é um compromisso de caráter permanente, que gera responsabilidades recorrentes durante um período indeterminado de tempo, nomeadamente, salários, rendas, consumo de eletricidade ou de água.
Compromisso pontual é um compromisso que gera uma única responsabilidade ou uma série de responsabilidades durante um período de tempo determinado.
Compromisso plurianual é um compromisso que quando assumido gera responsabilidades para a entidade em mais do que um período orçamental, ou pelo menos em período diferente daquele em que é assumido.
Crédito ordinário é aquele que se encontra inscrito no orçamento de despesa aprovado pela entidade competente.
Crédito especial é aquele que é inscrito em adição aos créditos ordinários.
Data de relato significa a data do último dia do período de relato a que se referem as demonstrações orçamentais.
Demonstrações orçamentais combinadas são as demonstrações orçamentais de um grupo de entidades de relato que visam satisfazer determinados objetivos de relato orçamental.
Demonstrações orçamentais consolidadas são as demonstrações orçamentais do conjunto de entidades que compõem o perímetro de consolidação apresentadas como se de uma única entidade se tratasse.
Demonstrações orçamentais separadas são as demonstrações orçamentais apresentadas pelas entidades públicas que também apresentam demonstrações orçamentais consolidadas.
Descativo é montante que se encontrava cativo e foi liberto para a realização de processos de despesa.
Despesa de ativos financeiros orçamentais constituem operações financeiras quer com a aquisição de títulos de crédito, incluindo obrigações, ações, quotas e outras formas de participação, quer com a concessão de empréstimos e adiantamentos ou subsídios reembolsáveis.
Despesa de passivos financeiros orçamentais constituem operações financeiras, englobando as de tesouraria e as de médio e longo prazos, que envolvam pagamentos decorrentes quer da amortização de empréstimos, titulados ou não, quer da regularização de adiantamentos ou de subsídios reembolsáveis, quer, ainda, da execução de avales ou garantias, bem como os prémios ou descontos que possam ocorrer na amortização dos empréstimos.
Despesa efetiva corresponde à despesa total deduzida da despesa com ativos e passivos financeiros de natureza orçamental.
Despesa primária corresponde à despesa efetiva deduzida dos juros pagos.
Despesas correntes são despesas efetivas que assumem um caráter regular e correspondem à aquisição de serviços e bens a consumir no período orçamental, podendo abranger, pela sua irrelevância material, bens de equipamento.
Despesas de capital são despesas efetivas que alteram o património duradouro da entidade, assumem um caráter pontual e contribuem para a formação bruta de capital fixo e para o bem-estar coletivo, como por exemplo quaisquer investimentos.
Despesa paga são os pagamentos por execução do orçamento de despesa.
Despesa total corresponde à despesa efetiva adicionada da despesa resultante de ativos e passivos financeiros.
Dotação inicial é a quantia escriturada em cada rubrica de despesa no orçamento inicialmente aprovado pela entidade competente para pagamento de compromissos e obrigações transitadas de períodos contabilísticos anteriores ou assumidos no período contabilístico corrente. Constitui o limite máximo de recursos financeiros alocados por uma entidade pública a uma dada natureza de despesa, para um dado período contabilístico.
Dotação corrigida é a quantia escriturada em cada rubrica de despesa, no decurso da execução orçamental, abrangendo a dotação inicial e as modificações entretanto ocorridas.
Dotação disponível de despesa é a quantia que, em cada momento, se encontra liberta para iniciar novos processos de despesa, designadamente para cabimentação. Dito de outra forma, é a dotação corrigida, considerando cativos/descativos, cabimentos e reposições abatidas aos pagamentos.
Equivalentes de caixa são investimentos a curto prazo de elevada liquidez, facilmente convertíveis para quantias conhecidas de dinheiro e que estão sujeitos a um risco insignificante de alterações no valor.
Entidade Contabilística Estado é a representação contabilística das receitas, despesas, ativos, passivos, rendimentos e gastos que se referem ao Estado, enquanto ente soberano em que diferentes agentes atuam

por sua conta e nome, e está incluída na Administração Central.
Entidade consolidante é a entidade pública com a responsabilidade de preparar as demonstrações orçamentais consolidadas.
Fluxos de caixa são influxos e exfluxos de caixa e equivalentes de caixa.
Hierarquias de consolidação destinam-se a organizar as entidades do perímetro de consolidação em subperímetros de consolidação estabelecendo os níveis de consolidação.
Liquidação de receita é o direito que se constitui em contas a receber do qual se espera influxos de caixa futuros.
Níveis de consolidação são os níveis em que são executados os lançamentos de eliminação das operações internas e emitidas as demonstrações orçamentais consolidadas.
Operação interna é qualquer operação, independentemente da sua natureza, em que os intervenientes sejam entidades pertencentes ao perímetro de consolidação.
Operações de tesouraria são as que geram influxos ou exfluxos de caixa (movimentam a tesouraria) mas não representam operações de execução orçamental.
Obrigação orçamental é um compromisso orçamental que se constitui em contas a pagar.
Orçamento de despesa é uma previsão de exfluxos de caixa, para um dado período contabilístico.
Orçamento de receita é uma previsão de influxos de caixa, para um dado período contabilístico.
Orçamento final é o orçamento inicial, com todas as alterações que tenham sido efetuadas no decurso do período contabilístico.
Orçamento inicial é o orçamento inicialmente aprovado para o período contabilístico.
Pagamentos são exfluxos de caixa ou saídas em espécie do património da entidade, devendo neste último caso a entidade reconhecer um influxo de caixa no valor da dívida pela alienação virtual do bem e, simultaneamente, um exfluxo de caixa pela regularização da dívida.
Perímetro de consolidação orçamental é o perímetro de consolidação das administrações públicas que compreende a Administração Central, a Segurança Social, a Administração Local e as Regiões Autónomas.
Período contabilístico corresponde ao ano civil, sem prejuízo do cumprimento de obrigações de relato intercalar.
Plano de Contas Central é o plano de contas aplicado pela entidade consolidante que deve ser consistente com o plano de contas multidimensional, sem prejuízo da desagregação das suas contas de movimento, servindo para a agregação dos saldos das contas dos planos de contas locais.
Plano de Contas Local é o plano de contas aplicado pelas entidades consolidadas que deve ser consistente com o plano de contas central, sem prejuízo da desagregação das contas de movimento previstas no plano de contas central.
Plano de contas multidimensional é o plano de contas que compreende as contas das classes 1 à 8 destinando-se à escrituração contabilística das transações e outros acontecimentos em base de acréscimo, à classificação das operações por natureza em base de caixa modificada quando os códigos se encontram associados a contas da classe zero e, ainda, ao apuramento da informação relevante para as contas nacionais.
Previsão corrigida de receita é a quantia inscrita em cada rubrica de receita no decurso da execução orçamental, abrangendo a previsão inicial e as modificações entretanto ocorridas.
Previsão inicial de receita é a quantia escriturada em cada rubrica de receita no orçamento inicialmente aprovado pelo órgão competente. Constitui os recursos a obter por uma entidade pública relativamente a uma dada natureza de receita, para um dado período contabilístico.
Recebimentos são influxos de caixa ou entradas em espécie no património da entidade, devendo neste último caso a entidade reconhecer um influxo de caixa pela regularização da dívida e, simultaneamente, um exfluxo de caixa no valor da dívida pela aquisição virtual do bem.
Receita de ativos financeiros orçamentais compreende o produto da alienação e amortização de títulos de crédito, designadamente obrigações e ações ou outras formas de participação, assim como as resultantes do reembolso de empréstimos ou subsídios concedidos.
Receita de passivos financeiros orçamentais compreende a receita proveniente da emissão de obrigações e de empréstimos contraídos a curto e a médio e longo prazos.
Receita cobrada são recebimentos por execução do orçamento de receita.
Receitas correntes incidem sobre o património não duradouro da entidade, provêm de ganhos do período orçamental e esgotam-se no período de um ano. São aquelas que, regra geral, se renovam em todos os períodos de relato. Rendimentos de propriedade, como sejam juros e rendas, vendas de bens e serviços correntes com reduções no património não duradouro, constituem exemplos de receitas correntes.

Receitas de capital alteram o património duradouro da entidade; são receitas cobradas ocasionalmente, isto é, que se revestem de caráter transitório e que, regra geral, estão associadas a uma diminuição do património duradouro ou aumento dos ativos e passivos de médio/longo prazos. São exemplos de receitas de capital as que resultam da venda de imóveis e empréstimos.
Receita efetiva corresponde às quantias recebidas que aumentam caixa e equivalentes de caixa, sem gerarem obrigações orçamentais.
Receita total corresponde à receita efetiva adicionada da receita resultante de ativos e passivos financeiros orçamentais e do saldo da gerência anterior expurgado da componente de operações de tesouraria.
Reembolso corresponde à devolução ao sujeito passivo de imposto do valor das entregas por conta do imposto devido a final, por si efetuados ou por uma terceira entidade, na parte em que exceda o montante da receita liquidada.
Reposição aplica-se nas circunstâncias em que ocorra por parte de uma entidade pública um pagamento a uma pessoa singular ou coletiva efetuado indevidamente ou por um valor que se revele excessivo. Nestes casos, aquela entidade deverá proceder ao pedido de reposição do valor pago indevidamente ou em excesso através da emissão de uma nota de débito.
Após a emissão da nota de débito duas situações podem ocorrer:
- A pessoa singular ou coletiva procede à devolução do respetivo valor no mesmo período contabilístico em que foi efetuado o pagamento (indevido ou em excesso) por parte da entidade pública, então a devolução designa-se "reposição abatida aos pagamentos" (RAP) sendo contabilizada como correção à despesa paga;
- A pessoa singular ou coletiva procede à devolução do respetivo valor num período contabilístico posterior àquele em que foi efetuado o pagamento (indevido ou em excesso) por parte da entidade pública, caso em que a devolução se designa "reposição não abatida aos pagamentos" (RNAP), sendo contabilizada como receita cobrada associando-se às contas da classe zero aplicáveis o código 15 - Reposições não abatidas aos pagamentos.
Restituição corresponde à devolução ao devedor do montante total ou parcial por este já pago, quando a entidade pública tenha liquidado indevidamente a receita em causa ou aquela liquidação se revele excessiva face a um facto superveniente ou ainda quando se verifique que não a deveria ter recebido, no caso de autoliquidação, ou quando por erro do devedor este a tenha pago em excesso.
Saldo corrente corresponde à diferença entre receitas correntes e despesas correntes.
Saldo de capital corresponde à diferença entre receitas de capital e despesas de capital.
Saldo de gerência corresponde ao saldo de caixa apurado à data de relato. Este saldo de decompõe-se em saldo de operações orçamentais e saldo de operações de tesouraria. Para efeitos de inscrição e disponibilização do saldo de operações orçamentais deve ser associado às contas da classe zero aplicáveis o código 16 - Saldo orçamental da gerência anterior.
Saldo global corresponde à diferença entre receita efetiva e despesa efetiva.
Saldo primário corresponde à diferença entre a receita efetiva e a despesa efetiva deduzida dos juros.
4 - Ciclo orçamental
4 - O ciclo orçamental da receita deverá obedecer às seguintes fases executadas de forma sequencial: inscrição de previsão de receita, liquidação e recebimento, sem prejuízo de eventuais anulações de receita emitida que corrijam a liquidação ou de eventuais reembolsos e restituições que corrijam o recebimento e, eventualmente, a liquidação. A liquidação pode exceder a previsão de receita, sendo que só poderão ser liquidadas as receitas previstas em orçamento.
5 - O ciclo orçamental da despesa deverá obedecer às seguintes fases executadas de forma sequencial: inscrição de dotação orçamental, cabimento, compromisso, obrigação e pagamento, sem prejuízo de eventuais reposições abatidas aos pagamentos que para além de corrigirem os pagamentos podem igualmente corrigir todas as fases a montante até ao cabimento. O cabimento não pode exceder a dotação disponível, assim como o compromisso não pode exceder o respetivo cabimento. A obrigação não pode exceder o valor do compromisso, assim como o pagamento não pode exceder o valor da obrigação. Os limites definidos devem ser aferidos por transação ou evento e segundo as classificações orçamentais vigentes.
5 - Classificadores orçamentais
6 - As transações orçamentais são classificadas de diversas formas, surgindo o conceito de classificadores orçamentais.
7 - Os classificadores orçamentais são um elemento estruturante de qualquer sistema de gestão orçamental, pois definem a forma como os orçamentos são apresentados, executados e relatados, tendo uma correlação direta com a transparência e coerência do orçamento.

8 - A classificação das receitas e das despesas é importante para: 1) a formulação de políticas e análise do desempenho; 2) alocação eficiente de recursos entre os setores; 3) assegurar o cumprimento dos limites orçamentais aprovados pelos órgãos competentes; e 4) para a gestão corrente do orçamento.
9 - Em regra, os sistemas orçamentais classificam as receitas de acordo com a natureza económica e fundos e as despesas segundo a natureza económica, administrativa, funcional e programática, esta última associada à orçamentação por programas ou por desempenho. Cada uma destas classificações pode ter diferentes níveis de detalhe.
10 - Estes classificadores orçamentais são utilizados nos movimentos contabilísticos relacionados com o reconhecimento e mensuração das transações e outros acontecimentos inerentes à contabilidade orçamental.
11 - Contudo, a classificação económica das receitas e despesas é relevante para a contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade nacional.
12 - Ao nível da contabilidade financeira, que obedece à base do acréscimo, estão normalizadas classificações para contas do ativo, passivo, património líquido, gastos e rendimentos, através do plano de contas.
13 - No SNC-AP, visando aumentar a consistência interna do sistema, a sua integridade, e tendo em consideração as necessidades de informação dos diferentes utilizadores, está definido um plano de contas que também poderá servir a função de classificador económico para o orçamento e a sua conceção teve também em conta as necessidades de informação decorrentes do Sistema Europeu de Contas.
14 - Com esta opção poderá realizar-se um maior alinhamento entre a contabilidade orçamental, a contabilidade financeira e as estatísticas nacionais, um dos objetivos do SNC-AP.
15 - Assim, a mesma codificação por naturezas poderá ser utilizada pelos diferentes subsistemas contabilísticos, sem prejuízo de algumas contas para a contabilidade financeira não serem utilizadas na contabilidade orçamental, devido à circunstância de esta obedecer à contabilidade segundo a base de caixa modificada.
16 - Deste modo, surge o conceito de plano de contas multidimensional, pois a mesma estrutura de codificação poderá satisfazer as necessidades da contabilidade orçamental, financeira e contas nacionais.
17 - Por conseguinte, será possível obter demonstrações orçamentais, financeiras e outros relatórios a partir do mesmo plano de contas.
18 - Nesse sentido, os classificadores orçamentais e o plano de contas devem ser incorporados nos sistemas de informação como uma combinação de segmentos, em que cada segmento corresponde a um elemento específico de informação.
6 - Reconhecimento e mensuração
19 - Os montantes de dotações e previsões são reconhecidos após a aprovação do orçamento e na data de início do período a que o mesmo se refere. Em caso de não aprovação do orçamento, deverá recorrer-se aos valores que decorrem dos normativos legais vigentes.
20 - Os lançamentos nas contas orçamentais são feitos ao custo, sendo as verbas sempre registadas pelo valor nominal.
7 - Consolidação
7.1 - Objetivo
21 - O presente capítulo destina-se a estabelecer os procedimentos que permitem a preparação de demonstrações orçamentais que transmitam de forma verdadeira e apropriada a execução orçamental do conjunto de entidades que compõem o perímetro de consolidação como se de uma única entidade se tratasse.
7.2 - Identificação das entidades que constituem o perímetro de consolidação
22 - O perímetro de consolidação das administrações públicas compreende os subperímetros referentes à Administração Central, Segurança Social, Administração Local e Regiões Autónomas.
23 - As entidades que compõem cada um destes subperímetros são, no caso da Administração Central e da Segurança Social, as entidades que em cada período contabilístico integrarem o Orçamento do Estado e, no caso das Regiões Autónomas, as entidades que em cada período contabilístico integrarem o Orçamento da Região Autónoma da Madeira e o Orçamento da Região Autónoma dos Açores. No caso da Administração Local, o perímetro de consolidação será composto pelo conjunto de entidades incluídas neste subsetor nas últimas contas setoriais publicadas pela autoridade estatística nacional, em cumprimento do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais.
24 - Sem prejuízo no disposto na lei, o membro do Governo responsável pela área das finanças poderá designar as entidades consolidantes, assim como constituir outros subperímetros de consolidação, em função das necessidades de informação.
7.3 - Método e procedimentos de consolidação

7.3.1 - Regras gerais

25 - A entidade consolidante é responsável pela elaboração de documentos e elementos de apoio ao processo de consolidação orçamental, designadamente o manual de consolidação e o dossiê de consolidação. Sendo que integram o manual de consolidação, nomeadamente: o plano de contas central; o calendário das operações; as hierarquias de consolidação; o nível dos classificadores orçamentais a que será executada a consolidação; os procedimentos de homogeneização e agregação dos dados e de eliminação das operações internas, bem como as instruções para a elaboração do dossiê de consolidação. O dossiê de consolidação será composto, designadamente, pelas: demonstrações orçamentais e anexos; elementos sobre operações internas e outras informações que se revelem pertinentes.

26 - Para efeitos de consolidação, as demonstrações orçamentais das entidades pertencentes ao perímetro de consolidação devem ser preparadas na mesma base contabilística, no caso a base de caixa modificada.

27 - O método e procedimentos de consolidação, a adotar de acordo com a presente norma, devem ser aplicados de forma consistente entre sucessivos períodos contabilísticos.

28 - As demonstrações orçamentais consolidadas são preparadas combinando as demonstrações orçamentais das entidades que compõem o perímetro de consolidação, numa base de linha a linha, adicionando rubricas idênticas de obrigações, de pagamentos, de liquidações e de recebimentos. No sentido de as demonstrações orçamentais consolidadas apresentarem informação orçamental relativa às entidades que compõem o perímetro de consolidação como se de uma única entidade se tratasse, deve ser utilizado como método de consolidação: o método da consolidação simples.

29 - As demonstrações orçamentais consolidadas, constituindo um complemento, e não um substituto, das demonstrações orçamentais individuais, são elaboradas após a realização das homogeneizações e das eliminações de operações internas, nomeadamente as referidas seguidamente, para que seja possível obter uma imagem verdadeira e apropriada das obrigações, pagamentos, liquidações e recebimentos das entidades que compõem o perímetro de consolidação.

7.3.2 - Homogeneização prévia

30 - Homogeneização temporal - As contas das entidades a consolidar deverão reportar-se ao mesmo período temporal. Se, durante o período contabilístico, uma entidade deixar de fazer parte integrante do perímetro de consolidação, deverão ser considerados os pagamentos e recebimentos realizados até à data em que abandonou o perímetro, mas não a sua posição de obrigações e liquidações apurada a essa data, devendo este facto e o seu efeito serem explicitados no anexo às demonstrações orçamentais consolidadas.

31 - Homogeneização de operações internas - Quando da realização de operações internas resultem, por inexatidão, omissão ou deficiente classificação orçamental, registos não coincidentes nas contas orçamentais das entidades intervenientes nessas operações, deverão realizar-se os ajustamentos necessários para que se possa posteriormente proceder às respetivas eliminações.

32 - Homogeneização de estrutura - Sempre que a estrutura das demonstrações orçamentais anuais de uma entidade a consolidar não coincida com a das demonstrações orçamentais consolidadas deverão efetuar-se as necessárias reclassificações às rubricas orçamentais aplicadas individualmente.

7.3.3 - Agregação

33 - A preparação das demonstrações orçamentais consolidadas realizar-se-á pela agregação das diferentes rubricas de obrigações, de pagamentos, de liquidações e de recebimentos, segundo a natureza das operações, constantes das demonstrações orçamentais anuais individuais homogeneizadas, sem prejuízo das eliminações que se vierem a verificar e que se descrevem no número seguinte.

7.3.4 - Eliminações

34 - A eliminação das operações internas deve obedecer, designadamente às seguintes eliminações:

(a) Eliminações recíprocas de natureza orçamental - Para a elaboração da demonstração consolidada de direitos e obrigações, devem eliminar-se os créditos e débitos recíprocos por natureza registados em contas da classe zero pelas entidades que integram o perímetro de consolidação;

(b) Eliminações de pagamentos e recebimentos orçamentais - Para a elaboração da demonstração consolidada de desempenho orçamental devem eliminar-se os pagamentos e recebimentos, por natureza, resultantes de operações internas, registados em contas da classe zero pelas entidades que integram o perímetro de consolidação;

7.3.5 - Método de consolidação orçamental

35 - O método da consolidação simples aplica-se para efeitos de preparação de demonstrações orçamentais consolidadas sendo suportado pelas contas da Classe zero - Contabilidade Orçamental.

36 - Este método traduz-se na soma algébrica de rubricas equivalentes de obrigações, de pagamentos, de liquidações e de recebimentos das demonstrações orçamentais individuais das entidades pertencentes ao perímetro de consolidação e na posterior eliminação, tendo em consideração as entidades dependentes de cada um dos níveis de consolidação, dos saldos resultantes de obrigações e liquidações recíprocas por natureza, assim como dos saldos de pagamentos e recebimentos de operações internas por natureza.

8 - Plano de contas da contabilidade orçamental

37 - A contabilidade orçamental é processada de acordo com o método das partidas dobradas, sendo para o efeito considerada a seguinte classe de contas que permitirá registar: a elaboração do orçamento, as alterações, a execução e o encerramento da contabilidade orçamental. Aquando dos registos neste subsistema contabilístico, conjuntamente com as contas desta classe zero, deverão ser considerados os classificadores orçamentais que estiverem em vigor.

(ver documento original)

8.1 - Notas de enquadramento às contas

38 - As contas desta classe zero serão desagregadas segundo as classificações orçamentais vigentes, elencando-se as seguintes notas de enquadramento para melhor compreensão do seu conteúdo e regras de movimentação.

01 - Receita do período corrente - Esta conta tem como função concentrar em subcontas apropriadas a gestão do orçamento da receita, assim como a sua execução orçamental. No caso da gestão orçamental, considera contas que suportam os registos contabilísticos desde a aprovação do orçamento pelo órgão legalmente competente até ao apuramento do orçamento corrigido à data de relato. Está prevista uma conta que estabelece a ligação entre a gestão orçamental e a execução orçamental (014 - Previsões por liquidar) a qual, através da relação entre as previsões corrigidas e as liquidações expurgadas de eventuais anulações, permite ter uma perceção antecipada do grau de adequação do orçamento da receita à execução orçamental por via das previsões que ficam por liquidar. As contas relativas à execução orçamental enquadram as várias fases do ciclo da receita proporcionando, através do respetivo saldo, informação compreensível sobre as liquidações e recebimentos, mas também liquidações anuladas e reembolsos e restituições.

011 - Previsões iniciais - Esta conta assegura o conhecimento do orçamento inicial da receita, desagregado pelas classificações orçamentais vigentes, em qualquer momento da execução orçamental. Movimenta-se exclusivamente no momento da aprovação do orçamento, a débito por contrapartida da conta "012 Previsões corrigidas" e, em simultâneo, a crédito por contrapartida de "014 Previsões por liquidar". É a única subconta pertencente à "01 Receita do período corrente" que apresenta saldo nulo tendo um caráter estático, uma vez que apenas é movimentada no momento da aprovação do orçamento.

012 - Previsões corrigidas - Movimenta-se a crédito:

Pelas previsões iniciais, aquando da aprovação do orçamento, por contrapartida da conta "011 Previsões iniciais";

Pelas inscrições e reforços ao orçamento inicial, por contrapartida das contas "01311 Reforços em previsões corrigidas" ou "01331 Créditos especiais em previsões corrigidas".

Movimenta-se a débito pelas anulações ou diminuições ao orçamento inicial, por contrapartida da conta "01321 Anulações em previsões corrigidas".

Esta conta apresenta saldo credor tendo de ser objeto de atualização sempre que a cobrança exceda a respetiva previsão, aferida ao nível mais desagregado das classificações orçamentais vigentes.

013 - Alterações orçamentais - Encontra-se desagregada em subcontas que representam a forma assumida pelas alterações orçamentais, as quais permitem rever as previsões iniciais de receita em função da cobrança registada em cada rubrica. Os saldos das contas "01311 Reforços em previsões corrigidas", "01321 Anulações em prev corrigidas" e "01331 Créditos especiais em previsões corrigidas" desagregados pelas classificações orçamentais vigentes permitirão atribuir e verificar o conteúdo da demonstração de alterações orçamentais da receita.

01311 - Reforços em previsões corrigidas - É movimentada a débito pelas inscrições e reforços por contrapartida da conta "012 Previsões corrigidas" e simultaneamente a conta "01312 Reforços em previsões por liquidar" é movimentada a crédito por contrapartida da conta "014 Previsões por liquidar".

Em caso de lapso no registo da alteração orçamental, deve proceder-se à correção do lançamento contabilístico por meio de estorno e não por via de alteração orçamental de anulação ou diminuição. O saldo devedor da conta "01311 Reforços em previsões corrigidas", que será reduzido por eventuais estornos

continuando a proporcionar informação compreensível através do balancete analítico, desagregado pelas classificações orçamentais vigentes permite apurar o montante de inscrições ou reforços por rubrica de receita possibilitando a verificação da conformidade contabilística do relato das alterações orçamentais.
01321 - Anulações em previsões corrigidas - É movimentada a crédito pelas anulações e diminuições por contrapartida da conta "012 Previsões corrigidas", apresentando saldo credor e, simultaneamente a este lançamento contabilístico, a conta "01322 Anulações em previsões por liquidar" será movimentada a débito por contrapartida da conta "014 Previsões por liquidar".
Em caso de lapso no registo da alteração orçamental, deve proceder-se à correção do lançamento contabilístico por meio de estorno e não por via de alteração orçamental de inscrição ou reforço. O saldo credor da conta "01321 Anulações em previsões corrigidas", que será reduzido por eventuais estornos continuando a proporcionar informação compreensível através do balancete analítico, desagregado pelas classificações orçamentais vigentes permite apurar o montante de anulações ou diminuições por rubrica de receita possibilitando a verificação da conformidade contabilística do relato das alterações orçamentais.
01331 - Créditos especiais em previsões corrigidas - É movimentada a débito pelos créditos especiais por contrapartida da conta "012 Previsões corrigidas", apresentando saldo devedor que evidencia o montante de créditos especiais por rubrica da receita, e simultaneamente àquele lançamento contabilístico a conta "01332 Créditos especiais em previsões por liquidar" é movimentada a crédito por contrapartida da conta "014 Previsões por liquidar", que permite manter atualizada as previsões corrigidas de receita que não se converteram ainda em direitos a receber.
O saldo devedor da conta "01331 Créditos especiais em previsões corrigidas", que será reduzido por eventuais estornos continuando a proporcionar informação compreensível através do balancete analítico, desagregado pelas classificações orçamentais vigentes permite apurar o montante de créditos especiais por rubrica de receita possibilitando a verificação da conformidade contabilística do relato das alterações orçamentais.
01312 - Reforços em previsões por liquidar - É movimentada a crédito pelas inscrições e reforços por contrapartida da conta "014 Previsões por liquidar", em simultâneo com a movimentação a débito da conta "01311 Reforços em previsões corrigidas" por contrapartida de "012 Previsões corrigidas".
01322 - Anulações em previsões por liquidar - É movimentada a débito pelas anulações e diminuições por contrapartida da conta "014 Previsões por liquidar", em simultâneo com a movimentação a crédito da conta "01321 Anulações em previsões corrigidas" por contrapartida de "012 Previsões corrigidas".
01332 - Créditos especiais em previsões por liquidar - É movimentada a crédito pelos créditos especiais por contrapartida da conta "014 Previsões por liquidar", em simultâneo com a movimentação a débito da conta "01331 Créditos especiais em previsões corrigidas" por contrapartida de "012 Previsões corrigidas".
014 - Previsões por liquidar - O saldo desta conta apresenta, em qualquer momento da execução orçamental, o valor das previsões que ainda não foram objeto de liquidação, proporcionando assim a base de cálculo de um indicador avançado de execução orçamental da receita. Esta conta é movimentada pela atribuição do orçamento aprovado e subsequentemente pelas alterações orçamentais, liquidações e respetivas anulações.
É debitada por contrapartida das seguintes contas:
"011 Previsões iniciais";
"01312 Reforços em previsões por liquidar";
"01332 Créditos especiais em previsões por liquidar";
"0163 Previsões por liquidar anuladas" (pelas anulações de liquidações);
É creditada por contrapartida das seguintes contas:
01322 Anulações em previsões por liquidar";
"0151 Liquidações transitadas"
"0152 Liquidações emitidas".
0151 - Liquidações transitadas - É debitada no âmbito do processo de abertura do período contabilístico por contrapartida da conta "014 Previsões por liquidar" pelo montante das liquidações emitidas em períodos anteriores e que não chegaram a ser cobradas. É creditada pelas anulações de liquidações emitidas em períodos contabilísticos anteriores por contrapartida da conta "0161 Liquidações transitadas anuladas" e, na circunstância de se chegar ao termo do período contabilístico corrente sem ter sido possível cobrar a totalidade das liquidações transitadas de períodos anteriores esta conta é creditada por contrapartida da "0154 Liquidações a transitar".
0152 - Liquidações emitidas - Debita-se pelo reconhecimento do direito a receber por contrapartida da conta "014 Previsões por liquidar" em paralelo com a movimentação das contas a receber na contabilidade

financeira. Pela emissão da nota de liquidação, fatura ou, quando aplicável, da nota de débito deve ser reconhecido o direito a receber por natureza da receita na contabilidade orçamental em paralelo com o reconhecimento do direito a receber por tipo de entidade devedora na contabilidade financeira. Credita-se pelas liquidações anuladas por contrapartida da conta "0161 Liquidações emitidas anuladas", assim como, no processo de encerramento do período contabilístico, pelo montante das liquidações emitidas e não cobradas, por contrapartida da conta "0154 Liquidações a transitar".

0153 - Liquidações recebidas - Credita-se no momento do influxo de caixa por contrapartida das contas "0171 Recebimentos do período" ou "0172 Recebimentos de períodos findos", consoante a liquidação tenha sido emitida no período corrente ou em períodos findos, respetivamente. No caso da entidade pública ser objeto de retenção de receita por uma terceira entidade, esta conta credita-se por contrapartida da "0173 Recebimentos diferidos". Debita-se pela emissão de reembolsos ou restituição por contrapartida da conta "0181 Reembolsos e restituições emitidos". A leitura conjugada das contas "0151 Liquidações transitadas" e "0152 Liquidações emitidas" com a conta "0153 Liquidações recebidas" permite apurar em cada momento, por natureza da receita, as liquidações que se encontram por cobrar.

0154 - Liquidações a transitar - Esta conta destina-se a acolher a débito o montante das liquidações que, à data de relato, ficaram por cobrar. Debita-se, durante o processo de encerramento da contabilidade orçamental, por contrapartida das contas "0151 Liquidações transitadas", quando aplicável, e "0152 Liquidações emitidas". Após o encerramento do período contabilístico, o balancete analítico da contabilidade orçamental evidenciará através desta contas as liquidações que terão de ser integradas no orçamento do período contabilístico seguinte.

0161 - Liquidações transitadas anuladas - Esta conta debita-se por contrapartida da "0151 Liquidações transitadas" pela anulação de liquidações que foram emitidas em períodos contabilísticos anteriores. O saldo devedor desta conta, corrigido por eventuais estornos, permitirá apurar em qualquer momento da execução orçamental o montante de anulações efetuadas no período corrente com incidência em liquidações emitidas em períodos anteriores, nomeadamente devido a liquidações em excesso, devolução de vendas ou descontos concedidos fora da fatura. Simultaneamente, credita-se a conta "0163 Previsões por liquidar anuladas" por contrapartida da "014 Previsões por liquidar".

0162 - Liquidações emitidas anuladas - Esta conta debita-se por contrapartida da "0152 Liquidações emitidas" pela anulação de liquidações emitidas no período contabilístico corrente, nomeadamente por liquidações em excesso, devolução de vendas ou descontos concedidos fora da fatura. Simultaneamente, credita-se a conta "0163 Previsões por liquidar anuladas" por contrapartida da "014 Previsões por liquidar".

0162 - Previsões por liquidar anuladas - Sempre que ocorre a anulação de liquidações, torna-se necessário anular o efeito que essa liquidação teve nas previsões por liquidar, ou seja, torna-se necessário repor as previsões por liquidar como se a liquidação que é objeto de anulação nunca tivesse sido emitida. Assim, pela anulação de liquidações, em simultâneo com o movimento a débito da conta "0161 Liquidações transitadas anuladas" por contrapartida da "0151 Liquidações transitadas" ou da conta "0162 Liquidações emitidas anuladas" por contrapartida da "0152 Liquidações emitidas", consoante a anulação incida sobre liquidações emitidas em períodos anteriores ou no período corrente, respetivamente, a conta em epígrafe movimenta-se a crédito por contrapartida de "014 Previsões por liquidar".

0171 - Recebimentos do período - Debita-se pelos influxos de caixa que resultam da cobrança da receita liquidada no período corrente por contrapartida da conta "0153 Liquidações recebidas" em paralelo com o registo do recebimento na contabilidade financeira. Nos casos em que haja lugar a reembolsos ou restituições, credita-se por contrapartida da conta "0182 Reembolsos e restituições pagos", no momento do respetivo exfluxo de caixa que deve ser processado como abate à receita cobrada.

O saldo devedor da conta, corrigido por eventuais estornos contabilísticos, apresenta em qualquer momento da execução orçamental o montante de receita cobrada líquida de reembolsos e restituições em função das classificações orçamentais vigentes.

0172 - Recebimentos de períodos findos - Debita-se pelos influxos de caixa que resultam da cobrança da receita liquidada em períodos anteriores por contrapartida da conta "0153 Liquidações recebidas" em paralelo com o registo do recebimento na contabilidade financeira. Nos casos em que haja lugar a reembolsos ou restituições, credita-se por contrapartida da conta "0182 Reembolsos e restituições pagos", no momento do respetivo exfluxo de caixa que deve ser processado como abate à receita cobrada.

O saldo devedor da conta, corrigido por eventuais estornos contabilísticos, apresenta em qualquer momento da execução orçamental o montante de receita cobrada líquida de reembolsos e restituições, cuja liquidação tenha ocorrido em períodos anteriores, em função das classificações orçamentais vigentes.
0173 - Recebimentos diferidos - Debita-se pela parcela da receita cujo recebimento é diferido em resultado de retenção na fonte exercida por um terceiro por contrapartida da conta "0153 Liquidações recebidas". Credita-se por contrapartida da conta "0171 Recebimentos período" quando deixar de se verificar a retenção.
0181 - Reembolsos e restituições emitidos - Os reembolsos e restituições dando origem a um exfluxo de caixa processam-se por abate à receita cobrada, corrigindo o valor dos recebimentos. Esta conta credita-se pela emissão da nota de liquidação contendo o valor a reembolsar ou, no caso da restituição, pela emissão da nota de crédito, por contrapartida da conta "0153 Liquidações recebidas".
0182 - Reembolsos e restituições pagos - Esta conta debita-se pelo pagamento do reembolso ou da restituição, previamente emitidos, por contrapartida da conta "0171 Recebimentos do período" ou de "0172 Recebimentos de períodos findos", consoante a liquidação tenha ocorrido no período corrente ou em períodos anteriores, respetivamente, permitindo assim obter os montantes da receita cobrada liquida segundo as classificações orçamentais vigentes.
02 - Despesa do período corrente - Esta conta contempla as diversas fases do ciclo da despesa, desde contas específicas para a gestão orçamental, como é o caso de contas para inscrições e reforços de dotações, anulações e diminuições, créditos especiais, cativos e descativos, assim como de ligação à execução orçamental (024 Dotações disponíveis) e as contas que acomodam as diversas fases da execução orçamental da despesa.
Todas as contas, com exceção de dotações iniciais, dependentes da conta em epígrafe apresentam saldo diferente de zero, proporcionando, através do balancete da classe zero, informação compreensível para efeitos de controlo e de gestão, assim como para verificação do conteúdo do relato, seja na perspetiva de orçamento corrigido ou alterações orçamentais, seja na perspetiva da execução orçamental.
021 - Dotações iniciais - Esta conta assegura o conhecimento do orçamento inicial da despesa, desagregado pelas classificações orçamentais vigentes, em qualquer momento da execução orçamental. Movimenta-se exclusivamente no momento da aprovação do orçamento, a crédito por contrapartida da conta "022 Dotações corrigidas" e, em simultâneo, a débito por contrapartida de "024 Dotações disponíveis". É a única subconta pertencente à "02 Despesa do período corrente" que apresenta saldo nulo tendo um caráter estático, uma vez que apenas é movimentada no momento da aprovação do orçamento.
022 - Dotações corrigidas - Apresenta, em qualquer momento, o orçamento inicial entretanto modificado pelas alterações orçamentais aprovadas pelo órgão competente no sentido de adequar o orçamento à execução orçamental, acorrendo a despesas inadiáveis, não previsíveis ou insuficientemente dotadas. O saldo devedor desta conta desagregado pelas classificações orçamentais vigentes permitirá cumprir as obrigações legais de relato relativas ao orçamento corrigido. Esta conta é debitada:
Pelo orçamento aprovado pelo órgão competente por contrapartida da conta "021 Dotações iniciais";
Pelas alterações orçamentais de inscrição ou reforço por contrapartida de "02311 Reforços em dotações corrigidas";
Pelas alterações orçamentais com a forma de crédito especial por contrapartida de "02331 Créditos especiais em dotações corrigidas";
É creditada pelas alterações orçamentais de anulação ou diminuição por contrapartida de "02321 Anulações em dotações corrigidas".
023 - Modificações orçamentais - Abrange as contas relativas a alterações orçamentais segundo a forma que podem assumir - inscrição ou reforço (integração de uma natureza de despesa não prevista em orçamento ou o incremento de uma dotação), anulação ou diminuição (extinção de uma natureza de despesa prevista em orçamento que não terá execução ou a redução de uma dotação) e crédito especial (incremento do orçamento de despesa com compensação no aumento da receita cobrada) -, assim como contas destinadas a operacionalizar um instrumento de gestão orçamental - cativos e descativos.
02311 - Reforços em dotações corrigidas - Credita-se pelas inscrições ou reforços por contrapartida de "022 Dotações corrigidas". No sentido de assegurar o efeito desta alteração na dotação disponível, deve, simultaneamente, debitar-se a conta "02312 Reforços em dotações disponíveis" por contrapartida de "024 Dotações disponíveis". Em caso de lapso no registo da alteração orçamental, deve proceder-se à correção do lançamento contabilístico por meio de estorno e não por via de alteração orçamental de anulação ou

diminuição. O saldo credor da conta "02311 Reforços em dotações corrigidas", que será reduzido por eventuais estornos continuando a proporcionar informação compreensível através do balancete da classe zero, desagregado pelas classificações orçamentais vigentes permite apurar o montante de inscrições ou reforços por dotação orçamental possibilitando a verificação da conformidade contabilística do relato das alterações orçamentais.
02321 - Anulações em dotações corrigidas - Debita-se pelas anulações ou diminuições de dotações por contrapartida de "022 Dotações corrigidas", simultaneamente, para assegurar a atualização da dotação disponível, credita-se a conta "02322 Anulações em dotações disponíveis" por contrapartida de "024 Dotações disponíveis". Em caso de lapso no registo da alteração orçamental, deve proceder-se à correção do lançamento contabilístico por meio de estorno e não por via de alteração orçamental de inscrição ou reforço. O saldo devedor da conta "02321 Anulações em dotações corrigidas", que será reduzido por eventuais estornos continuando a proporcionar informação compreensível através do balancete da classe zero, desagregado pelas classificações orçamentais vigentes permite apurar o montante de inscrições ou reforços por dotação orçamental possibilitando a verificação da conformidade contabilística do relato das alterações orçamentais.
02331 - Créditos especiais em dotações corrigidas - Credita-se pelos créditos especiais por contrapartida de "022 Dotações corrigidas" e, em simultâneo, debita-se a conta "02332 Créditos especiais em dotações disponíveis" por contrapartida de "024 Dotações disponíveis", no sentido de assegurar a atualização da dotação disponível.
02312 - Reforços em dotações disponíveis - Debita-se pelas inscrições ou reforços por contrapartida de "024 Dotações disponíveis".
02322 - Anulações em dotações disponíveis - Credita-se pelas anulações ou diminuições por contrapartida de "024 Dotações disponíveis".
02332 - Créditos especiais em dotações disponíveis - Debita-se pelos créditos especiais por contrapartida de "024 Dotações disponíveis".
02341 - Cativos - Credita-se por contrapartida de "024 Dotações disponíveis" pelo montante das verbas objeto de cativação as quais, não tendo efeito na dotação corrigida, reduzem a dotação disponível.
02342 - Descativos - Debita-se por contrapartida de "024 Dotações disponíveis" pelo montante de verbas objeto de descativação, ou seja, que ficam libertas para aplicação em despesa aumentando a dotação disponível.
024 - Dotações disponíveis - O saldo desta conta apresenta, em qualquer momento da execução orçamental, a dotação disponível para a autorização de novas despesas (novos cabimentos), sendo primeiro movimentada pela disponibilização do orçamento aprovado e subsequentemente pelas alterações orçamentais, cativos, descativos e cabimentos.
É creditada por contrapartida das seguintes contas:
021 Dotações iniciais;
02312 Reforços em dotações disponíveis;
02332 Créditos especiais em dotações disponíveis;
02342 Descativos;
0251 Cabimentos registados (anulações e reduções por motivo de reposições abatidas aos pagamentos ou outro);
É debitada por contrapartida das seguintes contas:
02322 Anulações em dotações disponíveis;
02341 Cativos;
0251 Cabimentos registados (cabimentos iniciais e reforços).
025 - Cabimentos - A fase do cabimento, primeira do ciclo de execução orçamental da despesa, tem caráter interno à entidade e destina-se a reservar a dotação para o respetivo processo de despesa submetido a autorização da entidade competente. Tem por referência, frequentemente, um valor estimado e como suporte documental uma requisição interna ou documento equivalente. Esta conta encontra-se desagregada em duas contas de movimento - "0251 Cabimentos registados" e "0252 Cabimentos com compromisso" - cuja leitura conjugada permite obter os cabimentos registados que ainda não se converteram em compromissos e por isso podem ser anulados ou reduzidos, libertando a respetiva dotação, sem consequências na esfera patrimonial de terceiros.
0251 - Cabimentos registados - Credita-se pelo registo do cabimento por contrapartida de "024 Dotações disponíveis", reduzindo assim o saldo credor desta conta na natureza de despesa em que se efetuou o cabimento. Nos casos em que o compromisso não chegar a ser assumido ou vier a ser assumido por um valor

inferior ao cabimento, este deverá ser, respetivamente, anulado ou reduzido através de lançamento inverso em que se debita a conta em epígrafe por contrapartida de "024 Dotações disponíveis".
0252 - Cabimentos com compromisso - Debita-se pela assunção do compromisso por contrapartida de "0261 Compromissos assumidos" e credita-se por contrapartida desta última conta pelas anulações ou reduções de compromissos.
026 - Compromissos - A fase do compromisso tem geralmente como suporte documental a nota de encomenda ou a assinatura de um contrato e, embora não constitua um passivo, representa uma responsabilidade perante terceiros. A conta encontra-se desagregada em tês subcontas - "0261 Compromissos assumidos" (regista os compromissos assumidos), "0262 Compromissos com obrigação" (representa os compromissos que já se converteram em contas a pagar) e "0263 Compromissos a transitar" (corresponde aos compromissos assumidos no período corrente que não se converteram em contas a pagar). A leitura conjugada das duas primeiras contas permite apurar os compromissos que ainda não se converteram em contas a pagar, assim como a última conta permite conhecer, à data do relato, os compromissos assumidos no ano corrente, mas cuja obrigação só será, eventualmente, contraída no período contabilístico seguinte.
0261 - Compromissos assumidos - Credita-se pela emissão da ordem de compra, nota de encomenda ou documento equivalente ou pela assinatura de um contrato por contrapartida da conta "0252 Cabimentos com compromisso" e debita-se por contrapartida desta última conta pelas anulações ou reduções de compromissos e também no âmbito do processo de encerramento do período contabilístico por contrapartida da conta "'0263 Compromissos a transitar".
0262 - Compromissos com obrigação - Debita-se pelo processamento da fatura ou documento equivalente por contrapartida da conta "0271 Obrigações processadas". O saldo devedor desta conta permite conhecer em cada momento, segundo a natureza da despesa, o montante dos compromissos que já se converteram em contas a pagar, assim como a leitura conjugada desta conta com a "0261 Compromissos assumidos" permite apurar os compromissos que ainda não se converteram em contas a pagar. Credita-se por contrapartida da "0271 Obrigações processadas" pelas anulações ou reduções de obrigações.
0263 - Compromissos a transitar - Durante o processo de encerramento da contabilidade orçamental, esta conta será creditada pelo montante de compromissos que à data de 31 de dezembro não se converteram em contas a pagar por contrapartida da conta "0261 Compromissos assumidos".
027 - Obrigações - Esta conta destina-se ao registo das obrigações por natureza da despesa em paralelo com o registo da obrigação (contas a pagar) na contabilidade financeira.
0271 - Obrigações processadas - Credita-se pelo reconhecimento da obrigação de pagar por contrapartida de "0262 Compromissos com obrigação". Esta conta movimenta-se em paralelo com as contas a pagar na contabilidade financeira, apresentando assim as obrigações por natureza da despesa. O balancete da classe zero apresentará as obrigações por natureza na contabilidade
orçamental e por tipo de entidade credora na contabilidade financeira. Quando ocorra uma redução do contas a pagar, por exemplo, por motivo de devolução de compras ou desconto obtido fora da fatura, deve proceder-se à correção da obrigação pelo montante da redução do contas a pagar, debitando a conta em epígrafe por contrapartida de "0262 Compromissos com obrigação". Assim, o saldo credor da conta em epígrafe apresentará, em qualquer momento, o montante atualizado das obrigações por natureza da despesa. Esta conta também se debita no processo de encerramento do período contabilístico por contrapartida da conta "0273 Obrigações a transitar".
0272 - Obrigações pagas - Debita-se pelos exfluxos de caixa por contrapartida da conta "0281 Pagamentos do período" ou "0282 Pagamentos de períodos findos", consoante os pagamentos se referem a obrigações contraídas no período corrente ou em períodos findos, respetivamente. Credita-se por contrapartida da conta "0291 RAP emitidas" pela reposição de dinheiros públicos por pagamento indevido ou em excesso.
0273 - Obrigações a transitar - Durante o processo de encerramento da contabilidade orçamental, esta conta será creditada pelo montante de obrigações que à data de 31 de dezembro não estavam pagas por contrapartida da conta "0271 Obrigações processadas".
028 - Pagamentos - Esta conta destina-se a registar os pagamentos por natureza da despesa devendo ser movimentada em paralelo com o registo do pagamento na contabilidade financeira, ou seja, pelo exfluxo de caixa.

0281 - Pagamentos do período - Credita-se pelo exfluxo de caixa por contrapartida da conta "0272 Obrigações pagas", quando o pagamento se refere a obrigações contraídas no período corrente, em paralelo com o pagamento na contabilidade financeira. Debita-se por contrapartida da conta "0292 RAP recebidas" pela reposição de dinheiros públicos, ou seja, pelo influxo de caixa que corrige o pagamento indevido ou em excesso efetuado pela entidade pública. O saldo credor apresenta, em qualquer momento da execução orçamental, o valor da despesa paga do período corrente, líquida de reposições, em função das classificações orçamentais vigentes.
0282 - Pagamentos de períodos findos - Credita-se pelo exfluxo de caixa por contrapartida da conta "0272 Obrigações pagas", quando o pagamento se refere a obrigações contraídas em períodos anteriores, em paralelo com o pagamento na contabilidade financeira. Debita-se por contrapartida da conta "0292 RAP recebidas" pela reposição de dinheiros públicos, ou seja, pelo influxo de caixa que corrige o pagamento indevido ou em excesso efetuado pela entidade pública. O saldo credor apresenta, em qualquer momento da execução orçamental, o valor da despesa paga de períodos anteriores, líquida de reposições, em função das classificações orçamentais vigentes.
029 - Reposições abatidas aos pagamentos - Esta conta aplica-se nos casos em que ocorre por parte da entidade pública um pagamento indevido ou por um valor que se revela excessivo, tendo essa entidade procedido à emissão de nota de débito para efeitos de reposição do valor pago indevidamente ou em excesso e a cobrança da mesma ocorre no mesmo período contabilístico do pagamento que se pretende corrigir.
Nos casos em que a nota de débito é cobrada em período contabilístico posterior ao do pagamento que pretende corrigir, o respetivo influxo será considerado como receita cobrada. Considerando que, o tratamento contabilístico que a nota de débito de reposição deverá ter no subsistema da contabilidade orçamental depende do momento em que ocorrer a sua cobrança, considera-se que para efeitos contabilísticos orçamentais o momento da emissão e da cobrança coincidem no tempo devendo proceder-se à contabilização da emissão e da cobrança no momento em que se verifique o respetivo influxo de caixa. No subsistema da contabilidade financeira a nota de débito deverá ser objeto de contabilização em dois momentos: o da emissão e o da cobrança.
A conta em epígrafe encontra-se desagregada em "0291 RAP emitidas" e "0292 RAP recebidas".
0291 - RAP emitidas - Debita-se pela emissão da nota de débito de reposição por contrapartida de "0272 Obrigações pagas", no momento em que ocorrer a cobrança.
0292 - RAP recebidas - Credita-se pela cobrança da nota de débito de reposição por contrapartida da conta "0281 Pagamentos do período" ou "0282 Pagamentos de períodos findos", consoante os pagamentos se referem a obrigações contraídas no período corrente ou em períodos anteriores, respetivamente. O saldo credor desta conta, corrigido por eventuais estornos contabilísticos, apresenta em qualquer momento da execução orçamental o montante de reposições abatidas aos pagamentos em função das classificações orçamentais vigentes permitindo apurar a despesa paga líquida. Após a correção do pagamento por via da RAP, a entidade deverá proceder à redução das obrigações, debitando a conta "0271 Obrigações processadas" por contrapartida de "0262 Compromissos com obrigação", assim como reduzir os compromissos, debitando a conta "0261 Compromissos assumidos" por contrapartida de "0252 Cabimentos com compromisso", assim como reduzir os cabimentos libertando a respetiva dotação, por meio do débito da conta "0251 Cabimentos registados" por contrapartida de "024 Dotações disponíveis".
03 - Receita de períodos futuros - Esta conta destina-se ao registo contabilístico dos contrato celebrados pela entidade pública cuja liquidação da receita tem efeito no período corrente, mas também em períodos futuros. É o caso, por exemplo, de empréstimos concedidos a médio ou longo prazo. Esta conta encontra-se desagregada em "031 Orçamento" e "032 liquidações".
031 - Orçamento - Credita-se pelo reconhecimento do direito a receber uma determinada quantia em períodos futuros por contrapartida da conta "032 liquidações". Ambas as contas encontram-se desagregadas em período (n+1), período (n+2), período (n+3), período (n+4) e períodos seguintes devendo usar-se as subcontas respeitantes aos períodos que enquadram cronologicamente as liquidações com incidência em períodos futuros, cumprindo-se a regra de movimentação de contas referida. No âmbito do processo de abertura de período, as liquidações registadas a débito da conta "0321 Período (n+1)" e a crédito da conta "0311 Período (n+1)", deverão ser contabilizadas a débito da conta "0152 Liquidações emitidas" por contrapartida da conta "014 Previsões por liquidar", assim como as liquidações registadas nas contas relativas ao período (n+2)

deverão ser registadas nas contas relativas ao período (n+1), e assim sucessivamente, revertendo sempre em um ano a contabilização de liquidações com incidência em períodos futuros.
04 - Despesa de períodos futuros - Esta conta destina-se ao registo contabilístico dos contratos celebrados pela entidade pública que geram responsabilidades (compromissos) com incidência em períodos futuros, assim como aqueles que geram também contas a pagar (obrigações) com incidência em períodos futuros. Como exemplo do primeiro tipo de contrato refira-se um contrato de aquisição de serviços de segurança e vigilância por um prazo superior um ano e como exemplo do segundo refira-se um contrato de locação financeira para aquisição de equipamento informático. Esta conta encontra-se desagregada em subcontas que suportam o registo contabilístico daquelas responsabilidades e, quando aplicável, das contas a pagar.
041 - Orçamento - Debita-se pela assunção de compromissos com incidência em períodos futuros por contrapartida da conta 042 - Compromissos assumidos.
043 - Compromissos com obrigação - Debita-se pelas obrigações contraídas com incidência em períodos futuros por contrapartida da conta 044 - Obrigações.
As contas "041 Orçamento", "042 Compromissos assumidos", "043 Compromissos com obrigação" e "044 Obrigações" encontram-se desagregadas em período (n+1), período (n+2), período (n+3), período (n+4) e períodos seguintes devendo usar-se as subcontas respeitantes aos períodos que enquadram cronologicamente os compromissos e, quando aplicável, as obrigações com incidência em períodos futuros, cumprindo-se as regras de movimentação de contas referidas. No âmbito do processo de abertura de período, os compromissos registados a crédito da conta "0421 Período (n+1)" e as obrigações registadas a crédito da conta "0441 Período (n+1)" deverão dar origem a novos processos de despesa com registo contabilístico até à fase do compromisso - crédito da conta "0251 Cabimentos registados" por contrapartida de "024 Dotações disponíveis" e crédito da conta "0261 Compromissos assumidos" por contrapartida de "0252 Cabimentos com compromisso" - e até à fase da obrigação - os lançamentos contabilísticos referidos acrescidos do crédito da conta "0271 Obrigações processadas" por contrapartida de "0262 Compromissos com obrigação" -, respetivamente. Os compromissos e as obrigações registadas nas contas relativas ao período (n+2) deverão ser registadas nas contas relativas ao período (n+1) e assim sucessivamente revertendo sempre em um ano a contabilização de compromissos e obrigações com incidência em períodos futuros.
07 - Operações de tesouraria - Esta conta serve de suporte ao registo contabilístico das operações que geram influxos ou exfluxos de caixa (movimentam a tesouraria) mas não representam operações de execução orçamental.
071 - Recebimentos por operações de tesouraria - Debita-se pelos recebimentos de operações de tesouraria por contrapartida da conta refletida "0791 Recebimentos por operações de tesouraria" devendo utilizar-se a subconta que melhor reflete a natureza da operação realizada.
072 - Pagamentos por operações de tesouraria - Credita-se pelos pagamentos de operações de tesouraria por contrapartida da conta refletida "0792 Pagamentos por operações de tesouraria" devendo utilizar-se a subconta que melhor reflete a natureza da operação realizada.
A conta 09 - Contas de Ordem destina-se ao registo contabilístico dos passivos contingentes. As subcontas da "091 Passivos contingentes" creditam-se de acordo com a natureza das operações suscetíveis de gerarem estas responsabilidades por contrapartida da conta refletida "0991 Passivos contingentes" no momento do reconhecimento desses passivos, assim como pelos respetivos reforços. As subcontas da "091 Passivos contingentes" debitam-se por contrapartida da conta refletida "0991 Passivos contingentes" pela sua reversão. Mensalmente devem ser avaliados os factos e as circunstâncias que podem conduzir ao reconhecimento, reforço ou reversão dos passivos contingentes.
39 - O encerramento da contabilidade orçamental deve obedecer à seguinte sequência de procedimentos:
(a) Anulação dos cabimentos - Anulação dos cabimentos em excesso, ou seja, anulação dos cabimentos que não deram origem a compromissos, assim como da parcela de cabimentos que excedeu os respetivo compromissos assumidos, através do seguinte lançamento contabilístico: debita-se a conta "0251 Cabimentos registados" por contrapartida da conta "024 Dotações disponíveis";
(b) Transição de saldos para o período seguinte - As contas "a transitar" relativas a liquidações, compromissos e obrigações servem para acomodar o montante de liquidações não recebidas, compromissos não convertidos em obrigações e obrigações não pagas, respetivamente, no período corrente. Estas contas serão movimentadas da seguinte forma no âmbito do processo de encerramento da contabilidade orçamental:

(i) "0154 - Liquidações a transitar" debita-se pelo montante de liquidações não recebidas à data de relato por contrapartida da conta "0151 Liquidações transitadas" nos casos em que não se cobrou a totalidade das liquidações de períodos anteriores ou da conta "0152 Liquidações emitidas". No âmbito do processo de abertura do período contabilístico seguinte o saldo da conta em referência será objeto de registo a débito da conta "0151 Liquidações transitadas" por contrapartida da conta "014 Previsões por liquidar";
(ii) "0263 - Compromissos a transitar" credita-se pelo montante de compromissos não convertidos em obrigações à data de relato por contrapartida de "0261 Compromissos assumidos", dando origem a novos cabimentos e compromissos no âmbito do processo de abertura do período contabilístico seguinte;
(iii) "0273 - Obrigações a transitar" credita-se pelo montante das obrigações não pagas à data de relato por contrapartida de "0271 Obrigações processadas", dando origem a novos cabimentos, compromissos e obrigações no âmbito do processo de abertura do período contabilístico seguinte.
(c) O encerramento das contas a seguir indicadas ocorre saldando entre si as respetivas subcontas, ou seja, saldando entre si as subcontas de:
(i) 0131 - Alterações orçamentais receita - Reforços;
(ii) 0132 - Alterações orçamentais receita - Anulações;
(iii) 0133 - Alterações orçamentais receita - Créditos especiais;
(iv) 015 - Liquidações;
(v) 016 - Liquidações anuladas;
(vi) 018 - Reembolsos e restituições;
(vii) 0231 - Alterações orçamentais despesa - Reforços
(viii) 0232 - Alterações orçamentais despesa - Anulações
(ix) 0233 - Alterações orçamentais despesa - Créditos especiais
(x) 025 - Cabimentos;
(xi) 026 - Compromissos;
(xii) 027 - Obrigações;
(xiii) 029 - Reposições abatidas aos pagamentos
(d) Encerrar o orçamento - Saldar as contas de "012 Previsões corrigidas", "014 Previsões por liquidar", "022 Dotações corrigidas" e "024 Dotações disponíveis" por contrapartida da conta "081 Encerramento do Orçamento". O saldo desta conta caduca com o ano tal como acontece com o orçamento.
(e) Apurar o desempenho orçamental - Saldar as contas "0171 Recebimentos do período" e "0172 Recebimentos de períodos findos" (saldo devedor) e "0281 Pagamentos do período" e "0282 Pagamentos de períodos findos" (saldo credor) por contrapartida, respetivamente, do débito e do crédito da conta "0821 Desempenho orçamental do período". Esta conta como envolve todas as classificações orçamentais apresentará sempre saldo nulo ou devedor (caso em que teríamos um excedente orçamental). A conta "0822 Desempenho orçamental de períodos anteriores" será debitada no início do período de relato por contrapartida de "0821 Desempenho orçamental do período" que ficará saldada.
9 - Finalidade das demonstrações orçamentais
40 - As demonstrações orçamentais são uma representação estruturada da execução e desempenho orçamental de uma entidade. Consequentemente, os objetivos das demonstrações orçamentais de finalidades gerais são o de proporcionar informação acerca do orçamento inicial, das alterações orçamentais, da execução das despesas e das receitas orçamentadas, dos pagamentos e recebimentos e do desempenho orçamental.
41 - O relato orçamental pode também proporcionar aos utilizadores informação que indique:
(a) Se os recursos foram obtidos e usados de acordo com o orçamento legalmente adotado; e
(b) Se os recursos foram obtidos e usados de acordo com requisitos legais e contratuais, incluindo limites financeiros estabelecidos pelas autoridades legislativas competentes.
42 - Para dar satisfação a estes objetivos, as demonstrações orçamentais proporcionam informação de uma entidade sobre:
(a) Dotações de despesa e previsões de receita
(b) Alterações orçamentais
(c) Cabimentos, compromissos, obrigações e receitas liquidadas;
(d) Despesas pagas e receitas cobradas;
(e) Grau de execução orçamental (despesas e receitas);
(f) Desempenho orçamental
43 - Ainda que a informação contida nas demonstrações orçamentais possa ser relevante para cumprir os objetivos previstos no parágrafo 40, é pouco provável que ela seja suficiente para cumprir todos esses objetivos. Isto acontece particularmente para as entidades cujo objetivo principal não seja a obtenção de lucro,

uma vez que é mais provável que os seus gestores tenham a responsabilidade de prestar contas sobre o cumprimento do serviço, bem como pela concretização dos objetivos financeiros. Pode ser relatada informação suplementar, incluindo informação não financeira, em simultâneo com as demonstrações orçamentais com a finalidade de proporcionar uma imagem integral das atividades da entidade durante o período.

10 - Responsabilidade pelas demonstrações orçamentais

44 - Uma dada entidade pode distinguir entre quem é responsável pela elaboração das demonstrações orçamentais e quem é responsável pela sua aprovação ou apresentação. São exemplos de pessoas ou de cargos que podem ser responsáveis pela preparação das demonstrações orçamentais de entidades individuais (tais como direções-gerais, institutos públicos ou suas equivalentes), o indivíduo que preside à entidade (o diretor-geral ou o presidente).

45 - A preparação das demonstrações orçamentais consolidadas do Estado é geralmente uma responsabilidade do Ministério das Finanças.

11 - Componentes das demonstrações orçamentais

46 - Um conjunto completo de demonstrações orçamentais compreende os pontos 1 e 2 para as entidades obrigadas a apresentar demonstrações orçamentais individuais e, também, o 3 para as entidades que estão obrigadas a apresentar demonstrações orçamentais separadas e consolidadas:

1 - Demonstrações previsionais:

(a) O orçamento, enquadrado num plano orçamental plurianual;

(b) O plano plurianual de investimentos;

2 - Demonstrações de relato:

(a) Uma demonstração do desempenho orçamental;

(b) Uma demonstração de execução orçamental da receita;

(c) Uma demonstração de execução orçamental da despesa;

(d) Uma demonstração da execução do Plano Plurianual de Investimentos (PPI);

(e) O anexo às demonstrações orçamentais.

3 - Demonstrações orçamentais consolidadas

(a) Uma demonstração consolidada do desempenho orçamental;

(b) Uma demonstração consolidada de direitos e obrigações por natureza.

47 - As entidades do setor público estão geralmente sujeitas a limites orçamentais na forma de dotações ou autorizações orçamentais (ou equivalentes), que são efetivadas através de legislação apropriada. As demonstrações previsionais são assim o reflexo financeiro das políticas públicas que se prevê aplicar, traduzindo de que forma e em que montante se prevê arrecadar recursos e os fins previstos para a sua utilização. O relato orçamental de finalidades gerais preparado pelas entidades do setor público proporciona informação sobre se os recursos foram obtidos e usados de acordo com o orçamento legalmente aprovado, nomeadamente através de:

(a) Uma demonstração de execução orçamental - despesa - que tem como finalidade permitir o controlo da execução orçamental da despesa durante o período contabilístico, devendo as despesas serem desagregadas de acordo com as contas do Plano de Contas Multidimensional usadas no orçamento. Esta demonstração deve permitir controlar todas as fases da execução do orçamento da despesa, nomeadamente os compromissos assumidos e quais os valores pagos e por pagar. Deve ainda contemplar informação das dotações corrigidas, obtidas por ligação a uma demonstração de alterações orçamentais à despesa, que consta do Anexo.

(b) Uma demonstração de execução orçamental - receita - que tem como finalidade permitir o controlo da execução orçamental da receita durante o período contabilístico, devendo as receitas serem desagregadas de acordo com as contas do Plano de Contas Multidimensional usadas no orçamento. Esta demonstração deve permitir controlar todas as fases da execução do orçamento da receita, nomeadamente as liquidações e quais os valores cobrados e por receber. Deve ainda contemplar informação das previsões corrigidas, obtidas por ligação a uma demonstração de alterações orçamentais à receita, que consta do Anexo.

(c) Uma demonstração de desempenho orçamental, evidenciando importâncias relativas a todos os recebimentos e pagamentos ocorridos no período contabilístico, quer se reportem à execução orçamental, quer a operações de tesouraria. Nesta demonstração também se evidenciam os correspondentes saldos (da gerência anterior e para a gerência seguinte, saldo global, saldo corrente, saldo de capital e saldo primário).

(d) Uma demonstração de execução anual do PPI, que tem como finalidade permitir o controlo da execução anual do plano plurianual de investimentos, facultando informação relativa a cada programa e projeto de

investimento, designadamente sobre forma de realização, fontes de financiamento (devendo ser indicada a percentagem de financiamento externo), fase de execução, financiamento da componente anual e valor global do programa/projeto, e execução financeira dos anos anteriores, no período e esperada para períodos futuros.
48 - As entidades são também incentivadas a divulgar informação acerca do cumprimento das leis, regulamentos ou regras impostas externamente. Quando não for incluída esta informação nas demonstrações orçamentais, pode ser útil incluir uma nota no Anexo com referência a qualquer documento que inclua essa informação. O conhecimento de algum incumprimento é relevante para efeitos da prestação de contas responsável e pode afetar a avaliação de um utilizador acerca do desempenho da entidade e da sua estratégia quanto à atividade futura. Pode também influenciar as decisões acerca da futura afetação de recursos à entidade.
Modelos de demonstrações orçamentais
Previsionais
1 - Orçamento e Plano Orçamental Plurianual

(ver documento original)

2 - Plano plurianual de investimentos
Informação para cada projeto de investimento, considerando-se para o efeito a seguinte definição:
Projeto de investimento - conjunto de ações inter-relacionadas, delimitadas no tempo, com vista à concretização de um objetivo que contribua para a formação bruta de capital fixo.
O número atribuído a cada projeto é sequencial em cada ano e acompanha o projeto até à sua conclusão.
As rubricas orçamentais devem ser as constantes do orçamento.
Formas de realização - utilizar os códigos: (A) para administração direta; (E) para empreitadas; (O) para fornecimentos e outras.
Fontes de financiamento: (RP) receitas próprias, (RG) receitas gerais, (UE) financiamento da UE e (EMPR) contração de empréstimos.
Fase de execução - utilizar os códigos: 0 - não iniciada; 1 - com projeto técnico; 2 - adjudicada; 3 - execução física até 25 %; 4 - execução física até 50 %; 5 - execução física até 75 %; 6 - execução física superior a 75 %.

(ver documento original)

Demonstrações de relato individual
1 - Demonstração do desempenho orçamental

(ver documento original)

2 - Demonstração de execução orçamental da receita

(ver documento original)

3 - Demonstração de execução orçamental da despesa

(ver documento original)

4 - Demonstração de execução do plano plurianual de investimentos

(ver documento original)

Demonstrações de relato consolidado
1 - Demonstração consolidada do desempenho orçamental

(ver documento original)

2 - Demonstração consolidada de direitos e obrigações por natureza

(ver documento original)

12 - Anexo às demonstrações orçamentais
12.1 - Estrutura
O Anexo às demonstrações orçamentais é composto pelos seguintes elementos:
1 - Alterações orçamentais da receita;
2 - Alterações orçamentais da despesa;
3 - Alterações ao plano plurianual de investimentos;
4 - Operações de tesouraria;
5 - Contratação administrativa:
5.1 - Situação dos contratos;
5.2 - Adjudicações por tipo de procedimento;

6 - Transferências e subsídios:
6.1 - Transferências e subsídios - despesa;
6.2 - Transferências e subsídios - receita;
7 - Outras divulgações.
12.2 - Modelos
1 - Alterações orçamentais da receita
Destina-se a evidenciar as alterações orçamentais que tenham ocorrido no período de relato devendo as rubricas da receita ter um grau de desagregação semelhante ao orçamento, incorporando o efeito das alterações entretanto ocorridas.
O desenho da demonstração de alterações orçamentais da receita deve cumprir o modelo a seguir apresentado.

(ver documento original)

2 - Alterações orçamentais da despesa
Destina-se a evidenciar as alterações orçamentais que tenham ocorrido no período de relato devendo as rubricas da despesa ter um grau de desagregação semelhante ao orçamento, incorporando o efeito das alterações entretanto ocorridas.
O desenho da demonstração de alterações orçamentais da despesa deve cumprir o modelo a seguir apresentado.

(ver documento original)

3 - Alterações ao plano plurianual de investimentos
A realização antecipada de pagamentos previstos para anos posteriores ou a modificação do montante total de pagamentos de qualquer projeto constante do plano plurianual de investimentos aprovado devem ser precedidas de uma alteração ao plano, sem prejuízo das adequadas alterações ao orçamento, quando necessário.

(ver documento original)

4 - Operações de tesouraria

(ver documento original)

5 - Contratação administrativa
5.1 - Situação dos contratos
Deve ser prestada informação sobre todos os contratos celebrados no período de relato ou em períodos anteriores e que foram objeto de execução financeira no período de relato, de acordo com o modelo a seguir apresentado.
No que concerne aos pagamentos, deverá ser indicada a data do primeiro pagamento e os pagamentos ocorridos no período e acumulados, discriminados por:
Trabalhos normais;
Revisão de preços;
Trabalhos a mais;
Trabalhos de suprimento de erros e omissões;
Outros trabalhos, incluindo os trabalhos a menos.

(ver documento original)

5.2 - Adjudicações por tipo de procedimento
Deve ser relatada informação relativa a cada tipo de contrato discriminada por tipo de procedimento de adjudicação:
Concurso público;
Concurso limitado por prévia qualificação;
Procedimento de negociação;
Diálogo concorrencial;
Ajuste direto.
Deverá ser referenciado o número de contratos e o preço contratual adjudicados no período.

(ver documento original)

6 - Transferências e subsídios
Deve ser relatada informação detalhada relativa a transferências e subsídios correntes e de capital, concedidos e obtidos, de acordo com os modelos seguintes:

6.1 - Transferências e subsídios concedidos

(ver documento original)

6.2 - Transferências e subsídios recebidos

(ver documento original)

NCP 27 - Contabilidade de Gestão

1 - Objetivo

1 - O objetivo desta Norma é estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas, definindo os requisitos gerais para a sua apresentação, dando orientações para a sua estrutura e desenvolvimento e prevendo requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação.

2 - Para efeitos desta norma, o tratamento contabilístico do custo corresponde à reclassificação dos gastos por funções, atividades, programas, objetivos ou outra finalidade de interesse para a entidade e utilizadores externos.

3 - Em concreto, com a presente Norma pretende-se alcançar os seguintes objetivos:

(a) Compreender como a contabilidade de gestão pode ser usada para apoiar os processos internos da gestão pública (vertente interna) e contribuir para os propósitos de responsabilização pela prestação de contas (vertente externa);

(b) Facilitar a implementação da contabilidade de gestão por todas as entidades públicas;

(c) Explicitar os vários conceitos de custos que podem ser aplicados para satisfazer as necessidades de informação das diversas partes interessadas e os processos de contabilidade de gestão relacionados;

(d) Estabelecer as linhas orientadoras para o desenvolvimento do sistema de contabilidade de gestão e da informação a divulgar;

(e) Permitir uma melhor avaliação da economia, eficiência e eficácia das políticas públicas.

2 - Âmbito

4 - A contabilidade de gestão destina-se a produzir informação relevante e analítica sobre custos, e sempre que se justifique, sobre rendimentos e resultados, para satisfazer uma variedade de necessidades de informação dos gestores e dirigentes públicos na tomada de decisões, designadamente nos seguintes domínios:

(a) No processo de elaboração de orçamentos (por exemplo, orçamentos por atividades, produtos ou serviços), nomeadamente quando se utiliza o orçamento base zero, por programas ou por objetivos;

(b) Nas funções de planeamento e controlo, e na justificação para um plano de redução de custos;

(c) Na determinação de preços, tarifas e taxas, como é o caso das entidades do setor local, cujos preços e taxas devem estar justificados pelo seu custo;

(d) No apuramento do custo de produção de ativos fixos ou de bens e serviços;

(e) Na mensuração e avaliação de desempenho (economia, eficiência, eficácia, e qualidade) de programas;

(f) Na fundamentação económica de decisões de gestão como, por exemplo, para justificar a entrega de determinados serviços a entidades externas ou para fundamentar o valor de comparticipação do Estado em serviços praticados a preços inferiores ao custo ou preço de mercado.

5 - A informação produzida sobre os custos, economia, eficiência e eficácia das atividades desenvolvidas, bem como sobre a quantia e os recursos necessários para suportar atividades futuras, vem satisfazer também as necessidades dos utilizadores externos promovendo assim a responsabilização pela prestação de contas e os propósitos do relato orçamental, financeiro e de gestão de finalidade geral.

6 - A contabilidade de gestão envolve ainda o desenho dos sistemas de informação necessários para a produção de relatórios e mapas adequados à divulgação interna e externa dos custos, rendimentos e resultados em diferentes vertentes.

7 - A contabilidade de gestão deve ainda proporcionar informação dos custos ambientais nomeadamente:

(a) Custos associados a investimentos adicionais em equipamentos e formação com vista à redução da poluição, proteção do ambiente ou cumprimento de obrigações legais;

(b) Custos adicionais com a aquisição de matérias-primas e mão de obra para a redução do impacto ambiental das ações da entidade;

(c) Informação de custos associados à responsabilidade social e ambiental, incluindo energias renováveis, custos por tipo de combustíveis, custos na gestão de resíduos;

(d) Ativos ambientais relacionados com créditos gerados com a redução de gases de efeitos de estufa.

3 - Definições

8 - Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados indicados:

3.1 - Tipo de custos

Custo: representa o valor monetário dos recursos utilizados ou consumidos por cada objeto de custo (atividade, serviço, bem, divisão, etc.), que tem origem num somatório de gastos repartidos com base em critérios de imputação definidos pela entidade.

Gastos diretos e gastos indiretos ou comuns: O gasto direto é especificamente identificado com um único objeto de custo, ou seja, é possível estabelecer uma relação de causa-efeito entre ambos, como por exemplo os gastos com materiais e mão-de-obra diretamente imputada a um objeto de custo. Um gasto indireto ou comum é aquele que não pode ser identificado especificamente com um dado objeto de custo, sendo necessário reparti-lo por diversas atividades, funções, bens ou serviços, através de critérios de imputação adequados. É o caso, por exemplo, dos gastos com manutenção, funcionamento dos edifícios, depreciações, amortizações, publicidade, comunicações, segurança e vigilância, limpeza e higiene, custos administrativos ou de gestão.

Gastos incorporáveis e gastos não incorporáveis: gastos incorporáveis são os gastos que o órgão de gestão decide imputar às atividades, funções, bens e serviços. Por outro lado, os gastos não incorporáveis são os que o órgão de gestão decide não imputar às atividades, bens e serviços, levando-os diretamente aos resultados do exercício (como, por exemplo, os gastos não recorrentes). Com exceção dos gastos ou perdas não recorrentes, a generalidade dos gastos é imputada na medida em que decorrem de um objeto de custo desenvolvido pela entidade. No caso de o órgão de gestão decidir não imputar algum gasto, deve incluir nas divulgações e fundamentar a razão da sua não imputação.

Gastos variáveis e gastos fixos: Um gasto variável é aquele que varia de acordo com as mudanças no nível de atividade, quando outros fatores são mantidos constantes. Por exemplo, o gasto de combustíveis varia de acordo com os Kms percorridos. Um gasto fixo é aquele que não varia até um determinado patamar. Por exemplo, a depreciação de edifícios e equipamentos é um gasto fixo, a não ser que o aumento de atividade exija a aquisição de novos edifícios ou equipamentos, situação que origina novos gastos fixos.

Gastos de subatividade: representa os excessos de gastos de uma atividade que está abaixo da atividade normal. Por exemplo, no ensino, se uma turma podia ter 40 estudantes e apenas tem 30, existe um gasto de subatividade de 10/40, ou seja 25 % dos gastos devem ser considerados gastos de subatividade ou de ineficiência.

Gastos administrativos: Gastos suportados em atividades de apoio à gestão, produtos ou outras atividades operacionais. Incluem os gastos de funções, tais como a administração, sistemas de informação, finanças e contabilidade, gestão de recursos humanos.

Custos totais: Correspondem à soma de todos os gastos necessários por cada objeto de custos, incluindo os gastos de atividades realizadas por outras entidades. Os custos totais podem ser globais ou individuais. Por exemplo, podemos ter o custo total de uma atividade hospitalar, o custo total por doente, por internamento ou por consulta externa. Uma vez utilizado o sistema de custeio total, os custos totais correspondem ao somatório dos gastos diretos e gastos indiretos incorporáveis.

3.2 - Sistemas de custeio

Sistema de custeio total: Sistema que imputa aos produtos ou atividades finais todos os gastos diretos e indiretos, com exceção dos gastos não recorrentes.

Sistema de custeio variável: Sistema que imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos variáveis, ou seja, não são incorporados nos produtos, serviços ou atividades os gastos fixos e os gastos não recorrentes.

Sistema de custeio direto: Sistema que imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos diretos, ou seja não incorpora nos produtos, serviços ou atividades os gastos indiretos.

Sistema de custeio racional: Sistema que imputa aos produtos ou atividades finais os gastos totais deduzidos dos gastos de subatividade.

Custo padrão: Um método de custeio que atribui os gastos a objetos de custo com base em estimativas razoáveis ou estudos de custo e por meio de valores orçamentados em vez de se basear nos gastos reais suportados. Além disso, corresponde ainda ao custo previsto de prestar um serviço ou produzir uma unidade de saída, ou um custo predeterminado para ser atribuído aos serviços prestados ou aos produtos produzidos.

4 - Características qualitativas da informação

9 - As características qualitativas da informação produzida pela contabilidade de gestão baseiam-se nas características qualitativas gerais e nos constrangimentos da informação financeira definidos na Estrutura

Concetual. Uma entidade que aplique a presente Norma, deve ter em conta essas características, em particular:

Fiabilidade

A característica da fiabilidade visa garantir que a informação produzida é isenta de erros e imprecisões, sendo fiável para a tomada de decisão. A falta de confiança e credibilidade nos dados e na informação produzida coloca em causa o sistema de contabilidade de gestão. O desenvolvimento de um sistema de controlo interno, com base em políticas e procedimentos que visam prevenir ou detetar erros ou atos fraudulentos, constitui uma forma importante para garantir a fiabilidade.

Oportunidade

O atributo da oportunidade é um das características mais importantes da contabilidade de gestão, quando deste sistema se produz informação para a gestão e controlo dos custos. Esta tem de ser produzida e ficar disponível para os diversos utilizadores no tempo necessário para a tomada de decisão. O custo associado ao atraso na obtenção da informação pode ser significativo em muitas decisões.

Comparabilidade

A informação da contabilidade de gestão deve registar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir a comparabilidade entre distintas entidades com caraterísticas similares ou pertencentes ao mesmo setor de atividade, por exemplo, custo por aluno, custo de determinado tratamento de saúde. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério ao longo do tempo.

Custo/benefício

A preparação desta informação contabilística deve ainda atender ao equilíbrio entre os custos de obter a informação e os benefícios que dela advêm. Assim, os gastos de preparação da informação devem ser calculados e controlados, à semelhança dos restantes gastos suportados pela entidade. O aumento da fiabilidade, do nível de detalhe e da oportunidade da informação pode implicar um aumento de gastos que deve ser ponderado face aos benefícios obtidos.

5 - Critérios de afetação e imputação dos custos indiretos

10 - Os critérios de afetação visam repartir os gastos indiretos que são comuns a dois ou mais objetos de custo. São exemplos habituais de gastos indiretos, as depreciações ou amortizações, os gastos de manutenção, seguros, rendas, comunicação, gastos com segurança, vigilância e limpeza.

11 - No desenvolvimento do sistema da contabilidade de gestão deve haver a preocupação em definir as bases de imputação mais adequadas para relacionar os gastos indiretos com os objetos de custo em prol do aumento da fiabilidade da informação. Esta preocupação conduz à utilização de critérios de afetação, baseados numa base de imputação única (apenas uma base de imputação para repartir todos os gastos indiretos) ou múltipla (bases de imputação distintas que traduzem uma relação de causa-efeito com os fatores que provocaram o custo).

12 - A relação de causa-efeito entre o gasto e o objeto de custo determina se o gasto é direto ou indireto a um determinado objeto. Por exemplo, os gastos com a segurança e limpeza do edifício constituem um gasto direto do edifício X, mas constitui um gasto indireto aos vários departamentos ou unidades que operam nesse edifício. Pode também ser direto a uma unidade orgânica, mas comum a várias atividades desenvolvidas por esse serviço ou departamento.

13 - Para a imputação dos gastos indiretos ao objeto de custo (atividade, programa, bem, serviço) é necessário definir os critérios de afetação adequados que têm quase sempre subjacente algum nível de subjetividade. Quanto maior o nível de detalhe da informação desejada maior será a quantia de gastos indiretos a imputar ao objeto de custo final e, consequentemente, maior a probabilidade de erro no cálculo dos custos por atividade, bem ou serviço.

14 - Para o relato financeiro de finalidade geral das entidades públicas, e em prol de uma maior fiabilidade e rigor na informação produzida, devem ser utilizadas bases de imputação múltiplas, nomeadamente quando os gastos indiretos têm um valor significativo em relação aos gastos totais.

15 - Numa primeira fase (repartição primária) pode haver uma afetação dos gastos indiretos de acordo com a estrutura organizacional (departamentos, unidades, divisões) ou com as atividades desenvolvidas pela entidade (sistema baseado nas atividades - ABC), o que resulta na afetação dos gastos indiretos por centros de custos principais (prestam serviços e produzem bens finais) e auxiliares (servem de suporte aos centros principais).

16 - Numa segunda fase (repartição secundária), o gasto indireto é repartido pelos objetos de custos finais (bens, serviços, etc.) através das bases de imputação adequadas.

17 - A imputação dos gastos indiretos deve ter em conta os bens e serviços finais que efetivamente comportam gastos para a entidade. Quando há rendimentos gerados pela atividade devem ser imputados aos bens e serviços respetivos. Por exemplo, nas instituições de ensino superior, os rendimentos originados pelas propinas e pelas transferências do Orçamento de Estado devem ser balanceados com o custo por aluno.
18 - Exemplos de bases de imputação de gastos indiretos mais comuns nos serviços públicos:
(a) Percentagem do total dos gastos diretos de uma determinada função, bem ou serviço no total geral dos gastos diretos apurados em todas as funções, bens ou serviços. Esta base de imputação revela-se adequada nos casos em que o peso dos gastos diretos é significativamente superior aos gastos indiretos, ou seja, em que os gastos diretos correspondem a mais de 2/3 dos custos totais incorporados;
(b) Proporção do número de horas de trabalho, ou do valor dos gastos com pessoal quando este fator pesar significativamente no valor dos gastos diretos, como é o caso do gasto com o ensino (por curso ou por aluno) e com a investigação no ensino superior (por projeto ou por unidade de I&D) e que correspondem a mais de 2/3 dos gastos totais incorporados;
(c) Proporção da área ocupada pelo serviço, departamento ou unidade, como é o caso da imputação dos gastos com limpeza, aquecimento, comunicação e eletricidade;
(d) Proporção do número de utilizadores ou clientes do serviço quando existe uma relação direta entre este fator e os gastos diretos. É o caso, por exemplo, do custo por cirurgia, por internamento ou por consulta numa unidade de saúde em que o gasto direto aumenta à medida que aumenta também o número de utilizadores do serviço;
(e) Proporção do número de refeições servidas, número de camas ocupadas, número de estudantes transportados, quando estes fatores estão fortemente associados ao gasto direto destas atividades. É o caso, por exemplo, das atividades de apoio aos utentes no setor da educação (custos com alimentação, alojamento e transporte);
(f) Outras bases desde que se verifique uma forte relação com os gastos diretos associados às atividades.
5.1 - Sistema ABC (activity-based costing)
19 - O sistema de custeio ABC (custeio baseado nas atividades) caracteriza-se pela imputação dos custos indiretos às atividades desenvolvidas para satisfazer as necessidades dos cidadãos/clientes. Ou seja, o pressuposto básico é que são as atividades que consomem os recursos e não os produtos (como acontece nos sistemas tradicionais).
20 - A implementação do sistema ABC requer as seguintes etapas principais:
(a) Identificar as atividades (principais e auxiliares) realizadas pela entidade e que consomem recursos. Recomenda-se a elaboração de uma matriz de atividades (são exemplo de atividades numa unidade de saúde a realização de cirurgias, de consultas, de cuidados continuados e apoio clínico);
(b) Atribuir os custos às atividades;
(c) Identificar os indutores de custo mais indicados para cada atividade que devem ser utilizados para imputar os gastos das atividades ao objeto de custo final (bens e serviços). Estes indutores de custo devem ser selecionados com base em relações causais ou em critérios de razoabilidade (são exemplos, o número de cirurgias na atividade "cirurgias" ou o número de consultas na atividade "consultas externas" numa unidade de saúde);
(d) Calcular o custo unitário de cada indutor de custo;
(e) Atribuir os custos das atividades aos bens e serviços produzidos multiplicando o custo unitário de cada indutor de custo pelas quantidades desse indutor consumidas por cada bem ou serviço.
21 - O crescente aumento dos gastos indiretos nos serviços, especialmente pelo aumento de complexidade das atividades ou serviços envolvidos, conduziram à necessidade de aperfeiçoar a forma de imputação desses gastos, revelando-se o sistema ABC mais adequado para a realidade das entidades públicas cujos serviços estão focados nos cidadãos/utentes e nas suas necessidades.
22 - Outra vantagem do sistema ABC é que ele minimiza distorções no cálculo do custo por objeto de custo resultante de afetações arbitrárias dos gastos indiretos. Ao obter o custo por atividades é possível apurar os custos por bens e serviços de forma mais rigorosa.
23 - Este sistema ajuda também a avaliar a eficiência e a relação custo-eficácia das atividades, especialmente quando as atividades são classificadas de acordo com o valor que acrescentam à entidade ou de acordo com os seus resultados.
24 - Por exemplo, quando é necessário obter informações altamente detalhadas e muito precisas acerca dos gastos em conexão com os esforços de melhoria de processos, para determinar os gastos das atividades que não apresentam valor acrescentado, o sistema ABC pode ser o mais recomendado.

25 - Para o relato financeiro de finalidade geral das entidades públicas, e em prol de uma maior fiabilidade e rigor na informação produzida, recomenda-se a utilização do sistema de custeio baseado nas atividades (ABC).
26 - As razões para escolher o sistema ABC incluem as seguintes:
(a) Orienta a atenção dos dirigentes e gestores públicos para a gestão das atividades, principalmente para aquelas que acrescentam valor ao cidadão/utente, facilitando a realização de objetivos e a melhoria da sua produtividade;
(b) Contribui para a melhoria continuada do desempenho da entidade pois facilita a fixação de objetivos no sentido de:
(i) Eliminar desperdícios, através da eliminação das atividades que não acrescentam valor;
(ii) Melhorar a tomada de decisão, identificando as causas do consumo de recursos;
(iii) Melhorar a análise das despesas de estrutura;
(iv) Orientar a atenção da gestão para as atividades que geram custos;
(v) Realizar benchmarking com outras entidades do mesmo setor de atividade, comparando os custos unitários dos indutores de custo, permitindo uma análise comparativa com as melhores práticas.
27 - O sistema ABC pode ainda ser usado em conjunto com o sistema de custo por processo ou o sistema de custos por ordens de trabalho para aumentar a fiabilidade dos métodos de custeio.
Um sistema de custo por processo acumula os custos de processamento por cada unidade/serviço e, finalmente, por cada resultado. O output de uma unidade/serviço torna-se um input da próxima unidade/serviço ou uma parte do produto final. Normalmente, cada unidade/serviço reporta os seus custos, as quantidades produzidas e o volume de trabalho em processo para cada período de relato. Quando as quantidades produzidas numa determinada unidade/serviço são transferidas para outra unidade/serviço, os custos destas quantidades são também transferidos e são, eventualmente, incorporadas no custo do produto final da entidade.
Nas entidades públicas o sistema de custo por processo seria normalmente utilizado por programas que envolvem processos repetitivos na produção dos bens e serviços. Um exemplo é a realização de pagamentos de benefícios de direito para os cidadãos. Trata-se de uma série de processos consecutivos e repetitivos de análise dos pedidos para estabelecer a elegibilidade, o cálculo dos montantes das prestações, e emissão de cheques. Ou seja, no mesmo processo podemos encontrar várias atividades que estão interligadas entre si e contribuem para a obtenção do resultado final.
Um sistema de custos por ordem de trabalho acumula e atribui custos aos projetos ou trabalhos distintos (através da designada folha de obra). Os recursos consumidos são identificados através de uma ordem de produção e não de um processo. Este método é apropriado para as operações que produzem produtos específicos ou efetuam projetos e trabalhos que diferem ao nível da duração, complexidade ou inputs necessários. Nas entidades públicas este sistema de custos revela-se adequado, por exemplo, para apurar o custo com a produção de um equipamento desportivo (projeto isolado), o custo com processos judiciais, o custo com projetos de investigação ou trabalhos de reparação. Todos eles são projetos específicos com duração determinada e inputs especificados.
Em geral, as entidades públicas precisam de recorrer a um sistema híbrido que incorpora tanto a ordem de trabalho como o sistema de custo por processo dada a diversidade e heterogeneidade dos bens e dos serviços produzidos.
28 - O processo de imputação dos gastos inicia-se com a atribuição dos gastos diretos a cada atividade ou subatividade, à medida que os recursos vão sendo consumidos/utilizados (matérias-primas e outros materiais diretos, fornecimentos e serviços externos, mão de obra, outros gastos de funcionamento). Devem ser seguidos os seguintes procedimentos:
(a) Na primeira fase o gasto com o pessoal afeto a mais do que uma atividade (como o pessoal que exerce funções de direção de serviço, formação, ensino e investigação) deve, por regra, ser imputado às atividades em função das horas desenvolvidas para cada atividade.
(b) Caso existam relações recíprocas entre as atividades auxiliares e ou entre as atividades auxiliares e administrativas, deve ser aplicado o método de distribuição recíproca para apuramento do custo total destas atividades.
(c) Na segunda fase é necessário proceder à distribuição dos custos das atividades auxiliares e administrativas pelas diversas atividades e subatividades principais utilizadoras desses recursos.

(d) Para a imputação dos custos das atividades administrativas às restantes atividades deve adotar-se, como regra, o critério da percentagem dos custos diretos. Ou seja, as atividades principais com maior percentagem de custos diretos terão também uma maior percentagem de custos indiretos.
(e) Na terceira fase deve ser associado um indutor de custo a cada atividade principal que mede a relação de causa e efeito entre a atividade e o output final produzido.
(f) Finalmente, os custos das atividades principais são imputados ao output final em função do número de indutores consumidos/utilizados (por exemplo, o número de utilizadores, o número de horas de atividade, número de consultas, número de
6 - Divulgações
29 - Um sistema de contabilidade de custos ou de gestão proporciona informação útil aos responsáveis das entidades públicas para efeitos de acompanhamento das operações e de tomada de decisões sobre o futuro.
30 - Os documentos de prestação de contas (relato financeiro de finalidades gerais) devem divulgar informação sobre avaliação de desempenho e avaliação por programas, sobre os custos tendo por base a informação disponibilizada pelo sistema de contabilidade e custos e de gestão.
31 - A informação da Contabilidade de gestão a incluir no relato financeiro anual, deve corresponder ao exercício económico da informação obtida do sistema de contabilidade orçamental e do sistema de contabilidade financeira, por regra coincidente com o ano civil. No entanto, a informação interna em outros momentos e para efeitos de tomada de decisão pode ser mais útil referindo-se a períodos diferentes ou mais curtos. Por exemplo, no caso do Ensino pode ser útil para a gestão obter informação dos custos por ano letivo.
32 - Apesar de alguma informação obtida fazer parte do relato financeiro de periodicidade anual, a contabilidade de custos é essencialmente uma ferramenta de apoio à gestão, pelo que deve dar informação constante sobre os custos das principais atividades e desvios em relação ao previsto.
33 - Em particular, os relatórios periódicos de relato à gestão devem contemplar os seguintes aspetos:
(a) Ser compreensíveis para o nível superior de gestão e para a gestão operacional;
(b) Fornecer custos por outputs;
(c) Identificar os custos controláveis por cada unidade envolvida na produção de outputs;
(d) Comparar os custos reais com os planos e orçamentos, com os custos padrão ou de referência, ou com uma combinação destes, e comparar os custos reais com períodos anteriores;
(e) Ser consistentes com a base contabilística utilizada para preparar relatórios de contabilidade financeira;
(f) Ser relevantes para o planeamento e execução do orçamento.
34 - O Relatório de gestão deve divulgar, por cada bem, serviço ou atividade final, a seguinte informação:
(a) Custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividade;
(b) Rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades (se existirem);
(c) Custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico.
(d) Objetos de custos finais para os quais se determinou o custo total, os critérios de imputação dos custos indiretos utilizados e os custos não incorporados"
35 - No caso do subsetor da educação, devem ser fornecidos mapas pelo sistema de contabilidade de custos:
(a) Por cada curso, indicando os custos diretos e indiretos, o custo por estudante, as receitas imputadas, quando aplicável, e os resultados económicos;
(b) Por cada centro de investigação, indicando o custo por projeto e respetivos rendimentos (financiamentos, contratos de prestação de serviços);
(c) Por cada serviço prestado à comunidade, incluindo custos diretos e indiretos e os respetivos rendimentos e resultados económicos;
(d) Por cada atividade de apoio aos estudantes, indicando o custo por cada refeição, custo por aluno/cama, custo de cada utente na atividade desportiva, custo por cada aluno beneficiário de bolsas/prémios, custo por utente na atividade médica (clínica/psicologia,...);
36 - No caso do subsetor da saúde, devem ser obtidos mapas de informação, indicando o custo direto e indireto e o respetivo rendimento associado (se existir), por cada:
(a) Unidade/estabelecimento de saúde;
(b) Dia de internamento;
(c) Consulta;
(d) Sessão;
(e) Doente intervencionado;
(f) Exame/análise;
(g) Outros

37 - No caso das autarquias locais, devem ser obtidos mapas de informação indicando o custo direto e indireto e o respetivo rendimento associado (se existir), por cada:
(a) Bem produzido ou serviço prestado;
(b) Função, unidade, departamento ou atividade;
(c) Bem ou serviço pelo qual é praticado um preço ou cobrada uma taxa, indicando os respetivos rendimentos obtidos e resultados económicos;
38 - A informação sobre a gestão ambiental deve permitir que se identifique se existe uma política de redução de custos ambientais efetivos para melhorar o desempenho ambiental, procurando-se com esta informação melhorar a imagem da entidade pública que relata, face aos stakeholders, tais como clientes, utentes, comunidades locais, empregados, Governo e fornecedores.

ANEXO III

(a que se refere o artigo 2.º)

(Plano de Contas Multidimensional)
1 - Introdução
1 - O Plano de Contas Multidimensional (PCM) é um elemento essencial da contabilidade pública e do novo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), dado que assegura a classificação, registo e relato das transações e acontecimentos de uma forma normalizada, sistemática e consistente.
2 - Atualmente, dado o desenvolvimento dos sistemas de informação contabilísticos, os planos de contas públicos, incluindo no caso português o POCP e planos setoriais, já se encontram estruturados por segmentos que representam várias dimensões de análise (natureza, organizacional, atividades, fontes de financiamento e classificação funcional). No mesmo sentido, o PCM pretende apoiar a classificação, registo e apresentação de informação comparável, fiável e relevante, pelo menos com os seguintes propósitos:
(a) Prestação de informação sobre a natureza das receitas e despesas públicas para efeitos de relato da execução face às estimativas constantes no orçamento, bem como apoio à avaliação do desempenho orçamental;
(b) Elaboração de demonstrações financeiras de finalidade geral, através do subsistema de contabilidade financeira;
(c) Elaboração do cadastro dos bens e direitos das Administrações Públicas e cálculo das respetivas depreciações e amortizações;
(d) Apoio à elaboração do relatório de gestão que acompanha as contas individuais e consolidadas;
(e) Apoio à preparação das contas nacionais (agregados estatísticos).
3 - Neste sentido, o PCM integra contas que poderão ser utilizadas na contabilidade orçamental, financeira e nas contas nacionais e para efeitos de cadastro de bens e direitos. A característica da multidimensionalidade permite também que, a partir do mesmo código de contas, seja obtida simultaneamente informação em base de acréscimo e em base de caixa modificada.
4 - A contabilidade orçamental, para informação da natureza de despesas e de receitas, poderá utilizar contas das Classes 1 a 8, também utilizadas na contabilidade financeira, mas em óticas diferentes: base de caixa modificada na contabilidade orçamental e base de acréscimo na contabilidade financeira. A diferença de valores entre o registo na contabilidade orçamental e na contabilidade financeira traduz a diferença dessas duas óticas ou de momentos de registo. No entanto, apesar de neste novo plano de contas, as naturezas das receitas e despesas orçamentais se identificarem por via das contas das Classes 1 a 8, existem nestas classes outras contas para gastos e rendimentos e ativos e passivos, que nunca se registam em base de caixa (por exemplo, depreciações e perdas por imparidade). Outro exemplo de diferenças entre o registo na contabilidade orçamental e na contabilidade financeira respeita ao IVA, em que nas contas para efeitos de elaboração e controlo do orçamento as quantias do IVA liquidado ou dedutível integram o respetivo valor da receita e da despesa, enquanto para efeitos de contabilidade financeira o valor dessas contas não inclui as quantias do IVA liquidado ou dedutível.
5 - Existem ainda classificadores complementares a utilizar em diferentes operações, nomeadamente na identificação de entidades com as quais existem transações relativas a aplicações financeiras, empréstimos, transferências e subsídios (Classificador complementar 1), e na tipologia de bens e direitos, para efeitos de cadastro e cálculo das depreciações e amortizações (Classificador complementar 2).
6 - O PCM apresenta, assim, as contas e códigos para classificar, contabilizar e relatar todas as transações e acontecimentos que satisfaçam as exigências de reconhecimento, mensuração e divulgação das atividades

das Administrações Públicas, nas diversas vertentes: legal, orçamental, financeira e estatística.
7 - Outra característica deste plano comparativamente ao POCP e planos setoriais revogados, é a eliminação da conta 25 - Devedores e Credores pela Execução do Orçamento, passando estas operações a integrar a Classe 0, respeitante ao subsistema da contabilidade orçamental, que passa a abranger todas as fases da receita e da despesa, conforme previsto na NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental.
8 - O PCM respeita os seguintes princípios:
. Plenitude - O Plano é suficientemente abrangente de modo a capturar toda a informação orçamental, financeira, patrimonial, económica e estatística.
. Segmentação - As contas e subcontas do Plano foram concebidas de modo a responder às necessidades de informação de diversos utilizadores do governo nos seus diversos níveis, bem como de outros destinatários considerados relevantes (por exemplo, parlamento, órgãos de controlo, imprensa, cidadãos em geral).
. Multidimensionalidade - As contas e subcontas do Plano foram definidas de modo a não gerar sobreposições. Tal significa que a mesma informação não deve ser obtida a partir de duas contas ou subcontas diferentes, para evitar redundâncias. Por exemplo, as Classes 1 a 8 permitem fornecer informação para efeitos orçamentais, financeiros e ainda para as contas nacionais. A agregação das receitas e despesas em correntes e de capital é assegurada por um quadro de correspondência entre as rubricas agregadas das receitas e das despesas orçamentais e o PCM. Um outro quadro assegura a correspondência entre o PCM e as principais contas do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC).
. Estrutura unificada - O Plano é único para todas as entidades das Administração Públicas e outras entidades que, por lei, sejam obrigadas a aplicar o SNC-AP, sem prejuízo das exceções admitidas para as entidades que integrem o regime simplificado.
. Adaptabilidade - As entidades têm flexibilidade para ajustarem o Plano às suas necessidades específicas, podendo criar subcontas de nível inferior.
. Base contabilística - O Plano contempla contas que proporcionam informação quer em base de caixa, quer em base de acréscimo. As contas do subsistema de contabilidade orçamental proporcionam informação em base de caixa, proporcionando adicionalmente informação sobre receitas liquidadas e compromissos assumidos (reconhecidos no que se pode designar por regime de caixa modificada). As contas do subsistema de contabilidade financeira proporcionam informação em base do acréscimo.
9 - Dado que a contabilidade pública é a principal fonte de informação financeira das Administrações Públicas para as estatísticas macroeconómicas no âmbito das contas nacionais, na conceção do Plano foram atendidas as necessidades de informação contabilística destas últimas, nomeadamente para efeitos de relato de acordo com o SEC, (incluindo as necessidades de relato no âmbito do Procedimento dos Défices Excessivos).
10 - Em síntese, o PCM caracteriza-se pelos seguintes aspetos:
(a) Apresenta uma estrutura, tanto quanto possível, aproximada ao plano de contas do SNC, de forma a facilitar a consolidação de contas;
(b) Contempla contas para operações específicas das Administrações Públicas (por exemplo, bens do domínio público, transferências e subsídios, e receitas de impostos, contribuições e taxas), por regra em contas cujo segundo dígito é "0" (zero). Deste modo, estas contas não só não dificultam o processo contabilístico de consolidação de contas, como também, ao serem criadas contas específicas relativas ao registo dos bens de domínio público, permitem informação do património das Administrações Públicas, identificando o que utilizam, o que lhes pertence e o que pode ser alienado;
(c) Prevê níveis específicos de desagregação para fazer face a necessidades setoriais (por exemplo, setores da saúde, educação, autarquias locais ou segurança social), garantindo porém homogeneidade das contas principais;
(d) Abrange todas as entidades sujeitas ao SNC-AP, nomeadamente as que anteriormente utilizavam o POCP, POCAL, POC-Educação, POC-MS e POCISSS; e
(e) Deixa de existir uma conta com as características da conta 25 - Devedores e Credores pela Execução do Orçamento. Todas as fases da execução do orçamento são consideradas em contas apropriadas da Classe 0, contemplando, assim, contas suscetíveis de assegurar a gestão e controlo de tesouraria e o desempenho orçamental.
11 - De referir ainda que a Classe 9, tradicionalmente destinada ao subsistema de contabilidade de gestão, não está desenvolvida neste Plano, uma vez que é de uso facultativo, conforme previsto na NCP 27 - Contabilidade de Gestão.
12 - O PCM é constituído por:

(a) Um quadro síntese de contas das Classes 1 a 8 destinadas a registar transações e acontecimentos na contabilidade financeira e que podem também servir para classificar as operações por natureza na contabilidade orçamental;
(b) Uma lista codificada de contas (Código de Contas) das Classes 1 a 8;
(c) Um quadro de correspondência entre as rubricas orçamentais e as contas do PCM, caso estas venham a ser adotadas na contabilidade orçamental para classificar as operações por natureza;
(d) Um quadro de correspondência entre as contas do PCM e as principais contas do SEC;
(e) Um classificador de entidades (Classificador complementar 1);
(f) Um classificador de bens e direitos para efeito de cadastro e respetivas vidas úteis (Classificador complementar 2).
2 - Quadro-síntese de contas

(ver documento original)

3 - Códigos de contas
(Na lista de contas abaixo apresentada assinalam-se em itálico as que também poderão ser utilizadas na classificação económica associada ao subsistema de contabilidade orçamental)
1 Meios financeiros líquidos
11 Caixa
111 Caixa A
...
117 Valores a entregar a terceiros
118 Fundo fixo
12 Depósitos à ordem
121 Depósitos à ordem no Tesouro
122 Depósitos bancários à Ordem
1221 Banco A
...
13 Outros depósitos
131 Depósitos a prazo
1311 Depósitos a prazo no Tesouro
1312 Depósitos bancários a prazo
132 Depósitos consignados
1321 Depósitos no Tesouro
1322 Depósitos bancários
133 Depósitos de garantias e cauções
1331 Depósitos no Tesouro
1332 Depósitos bancários
14 Outros instrumentos financeiros a curto prazo
141 Derivados
1411 Potencialmente favoráveis
1412 Potencialmente desfavoráveis
142 Instrumentos financeiros detidos para negociação (ativos e passivos)
1421 Títulos de dívida pública negociáveis
1422 Fundos
1423 Ações e unidades de participação
1424 Certificados Especiais de Dívida de Curto Prazo
1429 Outros
143 Outros ativos e passivos financeiros
1431 Outros ativos financeiros
1432 Outros passivos financeiros
2 Contas a receber e a pagar
20 Devedores e credores por transferências e empréstimos bonificados
201 Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis obtidos
202 Credores por transferências e subsídios não reembolsáveis concedidos
203 Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis
2031 De curto prazo
2032 De médio e longo prazo
20321 Realizável a curto prazo
20322 Realizável a médio e longo prazo
204 Credores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis
2041 De curto prazo
2042 De médio e longo prazo

20421 Exigível a curto prazo
20422 Exigível a médio e longo prazo
205 Devedores por devolução de transferências
206 Credores por devoluções de transferências
...
209 Outros devedores e credores por transferências
21 Clientes, contribuintes e utentes
211 Clientes c/c
212 Clientes títulos a receber
213 Contribuintes
2131 Impostos diretos
2132 Impostos indiretos
2133 Contribuições para sistemas de proteção social e subsistemas de saúde
2134 Juros, multas e outras penalidades
2139 Outros
214 Utentes
2141 Taxas
2142 Multas e outras penalidades
2149 Outros
...
218 Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes
2181 Clientes
2182 Contribuintes
2183 Utentes
219 Perdas por imparidade acumuladas
2191 Clientes
2192 Contribuintes
2193 Utentes
22 Fornecedores
221 Fornecedores c/c
222 Fornecedores títulos a pagar
...
225 Fornecedores faturas em receção e conferência
...
228 Adiantamentos a fornecedores
229 Perdas por imparidade acumuladas
23 Pessoal
231 Remunerações a pagar
2310 Aos titulares dos órgãos de soberania e membros dos órgãos regionais e autárquicos
2311 Aos órgãos sociais e de gestão
2312 Ao pessoal
232 Adiantamentos
2320 Aos titulares dos órgãos de soberania e membros dos órgãos regionais e autárquicos
2321 Aos órgãos sociais e de gestão
2322 Ao pessoal
...
237 Cauções
2370 Dos titulares dos órgãos de soberania e membros dos órgãos regionais e autárquicos
2371 Dos órgãos sociais e de gestão
2372 Do pessoal
238 Outras operações
2380 Com os titulares dos órgãos de soberania e membros dos órgãos regionais e autárquicos
2381 Com os órgãos sociais e de gestão
2382 Com o pessoal
239 Perdas por imparidade acumuladas
24 Estado e outros entes públicos
241 Imposto sobre o rendimento
242 Retenção de impostos sobre rendimentos
2421 De trabalho dependente
2422 De trabalho independente
2423 De capitais
2424 Prediais
2429 Outras retenções

243 Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)
2431 IVA Suportado
2432 IVA Dedutível
2433 IVA Liquidado
2434 IVA Regularizações
2435 IVA Apuramento
2436 IVA A pagar
2437 IVA A recuperar
2438 IVA Reembolsos pedidos
2439 IVA Liquidações oficiosas
244 Outros impostos
245 Contribuições para sistemas de proteção social e subsistemas de saúde
2451 Sistemas de proteção social
24511 Parte do trabalhador
24512 Parte patronal
2452 Subsistemas de saúde
24521 Parte do trabalhador
24522 Parte patronal
...
2459 Outros
246 Tributos das autarquias locais
...
249 Outras tributações
25 Financiamentos obtidos
251 Instituições de crédito e sociedades financeiras
2511 Empréstimos bancários
2512 Descobertos bancários
2513 Locações financeiras
25131 Terrenos
25132 Habitações
25133 Edifícios
25134 Construções diversas
25135 Viaturas e outro material de transporte
25136 Material de informática
25137 Maquinaria e equipamento
25138 Recursos militares
25139 Outros investimentos
252 Empréstimos por obrigações
253 Participantes de capital
2531 Entidade-mãe Suprimentos e outros mútuos
2532 Outros participantes Suprimentos e outros mútuos
254 Entidades controladas, associadas e empreendimentos conjuntos
255 Particulares
2551 Depósitos, certificados de depósitos e poupança
2559 Outros
...
259 Outros financiadores
26 Acionistas/sócios/associados
261 Acionistas c/subscrição
262 Sócios/Associados quotas não liberadas
263 Adiantamentos por conta de lucros
264 Resultados atribuídos
265 Lucros disponíveis
266 Empréstimos concedidos à entidade mãe
...
268 Outras operações
2681 Monetárias
2682 Não monetárias
269 Perdas por imparidade acumuladas
27 Outras contas a receber e a pagar
270 Devedores e credores por contratos de concessão
2701 Devedores por contratos de concessão
2702 Credores por contratos de concessão

271 Fornecedores de investimentos
2711 Fornecedores de investimentos contas gerais
2712 Faturas em receção e conferência
2713 Adiantamentos a fornecedores de investimentos
272 Devedores e credores por acréscimos (periodização económica)
2720 Impostos e taxas imputados ao período
2721 Devedores por acréscimos de rendimentos
2722 Credores por acréscimos de gastos
273 Benefícios pós-emprego
274 Impostos diferidos
2741 Ativos por impostos diferidos
2742 Passivos por impostos diferidos
275 Credores por subscrições não liberadas
276 Adiantamentos por conta de vendas
277 Cauções
2771 Recebidas de terceiros
2772 Entregues a terceiros
278 Outros devedores e credores
2781 Devedores por alienação de ativos fixos
2782 Credores por prestações sociais a repor
2783 Credores por prestações sociais a pagar
2784 Credores por prestações sociais em prescrição
...
2789 Outros
279 Perdas por imparidade acumuladas
28 Diferimentos
281 Gastos a reconhecer
2811 Transferências e subsídios concedidos com condições
...
2819 Outros
282 Rendimentos a reconhecer
2821 Transferências e subsídios correntes obtidos com condições
2822 Transferências e subsídios de capital obtidos com condições
2823 Rendimentos da área da educação
28231 Propinas
28232 Seguro escolar
2824 Acordos de concessão de serviços
282401 Serviços de saúde
282402 Infraestruturas de transportes e parques de estacionamento
282403 Serviços de transporte
282404 Serviços de alojamento e de restauração
282405 Espaços de desporto, cultura e lazer
282406 Serviço de fornecimento de água
282407 Serviço de recolha e tratamento de resíduos sólidos e urbanos
282408 Tecnologias de informação e comunicação
282409 Ativos no subsolo
...
282499 Outros subcontratos ou concessões
...
2829 Outros
29 Provisões
291 Impostos, contribuições e juros de mora
2911 Impostos
2912 Contribuições
2913 Juros de mora
292 Garantias a clientes
293 Processos judiciais em curso
294 Acidentes de trabalho e doenças profissionais
295 Matérias ambientais
296 Contratos onerosos
297 Reestruturação e reorganização
298 Outras provisões
3 Inventários e ativos biológicos

31 Compras
310 Inventários estratégicos
311 Mercadorias
3111 Restauração
3112 Livraria, papelaria e artigos institucionais para venda
3113 Medicamentos e outros produtos de higiene e saúde para venda
3114 Terrenos e propriedades
...
3117 Água
3119 Outras mercadorias
312 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo
3121 Matérias-primas
3122 Matérias subsidiárias
3123 Embalagens
3124 Peças e outros materiais de manutenção
3125 Alimentação géneros para confecionar
...
3129 Outros materiais diversos de consumo
313 Ativos biológicos
3131 Animais consumíveis
3132 Plantas consumíveis
3133 Animais de produção
3134 Plantas de produção
...
317 Devoluções de compras
318 Descontos e abatimentos em compras
32 Mercadorias
321 Restauração
322 Livraria, papelaria e artigos institucionais para venda
323 Medicamentos e outros produtos de higiene e saúde para venda
324 Terrenos e propriedades
325 Mercadorias em trânsito
326 Mercadorias em poder de terceiros
327 Água
328 Outras mercadorias
329 Perdas por imparidade acumuladas
33 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo
331 Matérias-primas
332 Matérias subsidiárias
333 Embalagens
334 Peças e outros materiais de manutenção
335 Alimentação géneros para confecionar
336 Matérias em trânsito
338 Outros materiais diversos de consumo
339 Perdas por imparidade acumuladas
34 Produtos acabados e intermédios
340 Inventários estratégicos
341 Produtos acabados
342 Produtos intermédios
343 Propriedades construídas para venda
344 Publicações para venda
...
346 Produtos em poder de terceiros
...
348 Outros produtos acabados e intermédios
349 Perdas por imparidade acumuladas
35 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
351 Subprodutos
352 Desperdícios, resíduos e refugos
...
359 Perdas por imparidade acumuladas
36 Produtos e trabalhos em curso
37 Ativos biológicos

371 Consumíveis
3711 Animais
3712 Plantas
372 De produção
3721 Animais
3722 Plantas
...
38 Reclassificação e regularização de inventários e ativos biológicos
382 Mercadorias
383 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo
384 Produtos acabados e intermédios
385 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
386 Produtos e trabalhos em curso
387 Ativos biológicos
39 Adiantamentos por conta de compras
4 Investimentos
41 Investimentos financeiros
411 Investimentos em entidades controladas
4111 Participações de capital método da equivalência patrimonial
4112 Participações de capital outros métodos
4113 Empréstimos concedidos
...
412 Investimentos em associadas
4121 Participações de capital método da equivalência patrimonial
4122 Participações de capital outros métodos
4123 Empréstimos concedidos
...
413 Investimentos em empreendimentos conjuntos
4131 Participações de capital método da equivalência patrimonial
4132 Participações de capital outros métodos
4133 Empréstimos concedidos
...
414 Investimentos noutras entidades
4141 Participações de capital
4142 Empréstimos concedidos
...
415 Outros investimentos financeiros
4151 Detidos até à maturidade
41511 Títulos de dívida pública a médio e longo prazo
41512 Fundos
...
41519 Outros títulos a médio e longo prazo
...
4159 Outros investimentos financeiros
41591 Artigos e objetos de valor
...
41599 Outros
...
419 Perdas por imparidade acumuladas
42 Propriedades de investimento
420 Bens de domínio público
4201 Terrenos e recursos naturais
4202 Edifícios e outras construções
...
4209 Outros
421 Terrenos e recursos naturais
422 Edifícios e outras construções
...
426 Outras propriedades de investimento
...
428 Depreciações acumuladas
429 Perdas por imparidade acumuladas
43 Ativos fixos tangíveis

430 Bens de domínio público, património histórico, artístico e cultural
4301 Terrenos e recursos naturais
43011 Terrenos incluídos em planos de urbanização com capacidade construtiva
43012 Terrenos não incluídos em plano de urbanização solo rural
43013 Outros terrenos situados dentro do perímetro urbano
43014 Recursos naturais
43018 Terrenos militares
43019 Outros terrenos e outros recursos naturais
4302 Edifícios e outras construções
43021 Habitações e edificações para serviços
43022 Edifícios para fins industriais
43023 Edifícios e construções com finalidade sociocultural
43024 Parques de estacionamento
43025 Piscinas e complexos desportivos
43026 Cemitérios
43027 Barragens
43028 Edifícios e outras construções militares
43029 Outros
4303 Infraestruturas
43031 Rodoviárias
43032 Ferroviárias
43033 Portuárias
43034 Aeroportuárias
43035 Sistemas de esgotos
43036 Sistemas de abastecimento de água
43037 Redes de comunicações
43038 Infraestruturas militares
43039 Outras infraestruturas
4304 Património histórico, artístico e cultural
43041 Espaços arqueológicos
43042 Obras de arte, coleções e antiguidades
43043 Livros, arquivos e outras publicações de bibliotecas
43044 Mobiliário e tapeçarias
43045 Joalharia e artigos religiosos
...
43049 Outros
...
4309 Outros bens de domínio público
431 Terrenos e recursos naturais
4311 Terrenos incluídos em planos de urbanização com capacidade construtiva
4312 Terrenos não incluídos em planos de urbanização solo rural
4313 Outros terrenos situados dentro do perímetro urbano
4314 Recursos naturais
...
4319 Outros terrenos e outros recursos naturais
432 Edifícios e outras construções
4321 Habitações e edificações para serviços
4322 Edificações para fins industriais
4323 Edifícios e construções com finalidade sociocultural
4324 Parques de estacionamento
4325 Piscinas e complexos desportivos
...
4329 Outros
433 Equipamento básico
4331 Equipamento informático e de telecomunicações
4332 Equipamento para investigação e formação, de medida e de utilização técnica especial
4333 Equipamento e material específico dos serviços de saúde
4334 Equipamento e material recreativo, desportivo, de educação e de cultura
4335 Equipamento e material para serviços de alimentação, rouparia e lavandaria
4336 Equipamento para agricultura, pesca e jardinagem
4337 Equipamento e material de apoio à produção
4338 Equipamento militar, de segurança e defesa
4339 Outro equipamento básico

434 Equipamento de transporte
4341 Transportes ferroviários
4342 Transportes rodoviários
4343 Transportes marítimos e fluviais
4344 Transportes aéreos
...
4348 Viaturas militares
4349 Outros
435 Equipamento administrativo
4351 Equipamento informático e de telecomunicações
4352 Equipamento de escritório e de reprografia
4353 Mobiliário de escritório e de arquivo
...
4359 Outros
436 Equipamentos biológicos
4361 Animais de trabalho
4362 Animais de atividades desportivas
4363 Plantas
...
4369 Outros equipamentos biológicos
437 Outros ativos fixos tangíveis
4371 Equipamento de oficina e reparações
4372 Equipamento de decoração e conforto, de utilização comum
4373 Equipamento individual para fins especiais
4374 Equipamento para acondicionamento de embalagens
...
4379 Outros
438 Depreciações acumuladas
439 Perdas por imparidade acumuladas
44 Ativos intangíveis
440 Ativos intangíveis de domínio público, património histórico, artístico e cultural
441 Goodwill
442 Projetos de desenvolvimento
443 Programas de computador e sistemas de informação
444 Propriedade industrial e intelectual
...
446 Outros ativos intangíveis
...
448 Amortizações acumuladas
449 Perdas por imparidade acumuladas
45 Investimentos em curso
450 Bens de domínio público em curso
451 Investimentos financeiros em curso
452 Propriedades de investimento em curso
453 Ativos fixos tangíveis em curso
454 Ativos intangíveis em curso
455 Adiantamentos por conta de investimentos
...
459 Perdas por imparidade acumuladas
5 Património, reservas e resultados transitados
51 Património/capital
511 Balanço inicial
512 Retificações ao balanço inicial
513 Capital subscrito
514 Reforços de capital
52 Ações (quotas) próprias
521 Valor nominal
522 Descontos e prémios
...
53 Outros instrumentos de capital próprio
531 Subsídios para cobertura de prejuízos
532 Subsídios para reforço de liquidez
533 Subsídios para amortização de dívida

...
539 Outros
54 Prémios de emissão
55 Reservas
551 Reservas legais
552 Outras reservas
...
56 Resultados transitados
561 De períodos anteriores
562 Regularizações
563 Resultados atribuídos
57 Ajustamentos em ativos financeiros
571 Relacionados com o método da equivalência patrimonial
5711 Ajustamentos de transição
5712 Lucros não atribuídos
5713 Decorrentes de outras variações nos capitais próprios das participadas
...
579 Outros
58 Excedentes de revalorização de ativos fixos tangíveis e intangíveis
581 Reavaliações decorrentes de diplomas legais
5811 Antes de imposto sobre o rendimento
5812 Impostos diferidos
...
589 Outros excedentes
5891 Antes de imposto sobre o rendimento
5892 Impostos diferidos
59 Outras variações no património líquido
591 Diferenças de conversão de demonstrações financeiras
592 Ajustamentos por impostos diferidos
593 Transferências e subsídios de capital
5931 Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciáveis
5932 Transferências e subsídios para aquisição de ativos não depreciáveis
...
5939 Outras transferências e subsídios de capital
594 Doações obtidas
5941 Em numerário
5942 Em outros ativos
595 Cauções e depósitos de garantias executadas
5951 Em numerário
5952 Em outros ativos
596 Valores apreendidos a favor do Estado
5961 Em numerário
5962 Em outros ativos
597 Transferências de ativos
5971 Obtidas
5972 Concedidas
598 Saldos de gerência
599 Outras variações do património líquido
6 Gastos
60 Transferências e subsídios concedidos
601 Transferências correntes concedidas
602 Subsídios correntes concedidos
603 Prestações sociais concedidas
604 Transferências de capital concedidas
605 Subsídios de capital concedidos
606 Transferências para cobertura de prejuízos
607 Transferências e subsídios para reforço de liquidez
608 Transferências e subsídios para amortização de dívida
609 Outros subsídios e transferências de capital
61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas
611 Mercadorias
6111 Restauração
6112 Livraria, papelaria e artigos institucionais para venda

6113 Medicamentos e outros produtos de higiene e saúde para venda
6114 Terrenos e propriedades
...
6117 Água
6119 Outras mercadorias
612 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo
6121 Matérias-primas
6122 Matérias subsidiárias
6123 Embalagens
6124 Material de consumo clínico
6125 Peças e outros materiais de manutenção
6126 Alimentação géneros para confecionar
...
6129 Outros materiais diversos de consumo
613 Ativos biológicos
62 Fornecimentos e serviços externos
621 Subcontratos e concessões de serviços
6211 Serviços de saúde
6212 Infraestruturas de transportes e parques de estacionamento
6213 Serviços de transporte
6214 Serviços de alojamento e de restauração
6215 Espaços de desporto, cultura e lazer
6216 Serviço de fornecimento de água
6217 Serviço de recolha e tratamento de resíduos sólidos e urbanos
6218 Tecnologias de informação e comunicação
6219 Outros subcontratos ou concessões
622 Serviços especializados
6221 Trabalhos especializados
62211 Estudos, pareceres e consultoria jurídica
62212 Projetos e serviços de informática
62213 Estudos e projetos de arquitetura e fiscalização de obras
62214 Estudos de organização, económico-financeiros e de auditoria
62215 Qualidade e segurança no trabalho
62216 Organização de eventos
62217 Formação ao pessoal
...
62219 Outros trabalhos especializados
6222 Publicidade, comunicação e imagem
6223 Vigilância e segurança
6224 Honorários
62241 Contratos individuais de tarefa
62242 Contratos individuais por avença
62243 Apoio judiciário
...
62249 Outros honorários
6225 Comissões
62251 De cobrança de impostos e taxas
62252 De outras cobranças
6226 Conservação e reparação
62261 Conservação e reparação de ativos fixos
62262 Assistência técnica
62268 Outros gastos de conservação e reparação
6228 Outros serviços especializados
623 Materiais de consumo
6231 Peças, ferramentas e utensílios de desgaste rápido
6232 Livros e documentação técnica
6233 Material de escritório
6234 Artigos para oferta e de publicidade e divulgação
6235 Material de educação, cultura e recreio
6236 Artigos de higiene e limpeza, vestuário e artigos pessoais
6237 Medicamentos e artigos para a saúde
6238 Produtos químicos e de laboratórios
6239 Outros materiais

624 Energia e fluidos
6241 Eletricidade
6242 Combustíveis e lubrificantes
6243 Água
...
6248 Outros
625 Deslocações, estadas e transportes
6251 Deslocações e estadas
6252 Transportes de pessoal
6253 Transportes de mercadorias e outros bens vendidos
6254 Transporte escolar
6255 Transporte de doentes
...
6258 Outros
626 Serviços diversos
6261 Rendas e alugueres
6262 Comunicação
6263 Seguros
6264 Royalties
6265 Contencioso e notariado
6266 Despesas de representação dos serviços
6267 Limpeza, higiene e conforto
6268 Outros serviços
63 Gastos com o pessoal
630 Remunerações dos titulares de órgãos de soberania e membros de órgãos autárquicos
6301 Remunerações certas e permanentes
63011 Remuneração base
63012 Subsídio de férias
63013 Subsídio de Natal
63014 Despesas de representação
63015 Subsídio de refeição
63016 Gratificações e senhas de presença
...
63019 Outras
6302 Abonos variáveis ou eventuais
63021 Subsídio e abono de fixação, residência e alojamento
63022 Alimentação e alojamento
63023 Ajudas de custo
...
63028 Formação
63029 Outros
631 Remunerações dos órgãos sociais e de gestão
6311 Remunerações certas e permanentes
63111 Remuneração base
63112 Subsídio de férias
63113 Subsídio de Natal
63114 Despesas de representação
63115 Subsídio de refeição
63116 Gratificações
63117 Suplementos e prémios
...
63119 Outras
6312 Abonos variáveis ou eventuais
63121 Subsídio e abono de fixação, residência e alojamento
63122 Alimentação e alojamento
63123 Ajudas de custo
63124 Trabalho extraordinário ao fim de semana e feriados
...
63128 Formação
63129 Outros
632 Remunerações do pessoal
6321 Remunerações certas e permanentes
63211 Remuneração base

632111 Pessoal em regime de nomeação definitiva e contrato de trabalho em funções públicas por tempo indeterminado
632112 Pessoal em regime de nomeação transitória e contrato de trabalho em funções públicas a termo resolutivo
632113 Pessoal em regime de contrato individual de trabalho a termo resolutivo incerto
632114 Pessoal em regime de contrato individual de trabalho a termo resolutivo certo
632115 Pessoal em cedência de interesse público e em comissão de serviço
632116 Pessoal em comissão de Serviço Dirigentes
632117 Pessoal em mobilidade especial
...
632119 Pessoal em qualquer outra situação
63212 Subsídio de férias
63213 Subsídio de Natal
63214 Despesas de Representação
63215 Subsídio de refeição
63216 Gratificações
63217 Suplementos e prémios
...
63219 Outras
6322 Abonos variáveis ou eventuais
632201 Subsídio e abono de fixação, residência e alojamento
632202 Alimentação e alojamento
632203 Ajudas de custo
632204 Trabalho extraordinário
632205 Gratificações variáveis ou eventuais
632206 Abono para falhas
632207 Subsídio de prevenção, trabalho noturno e de turno
632208 Formação
632209 Colaboração técnica e especializada
...
632299 Outros abonos variáveis
633 Benefícios pós-emprego
6331 Prémios para pensões
6332 Outros benefícios
634 Indemnizações
6340 Titulares de órgãos de soberania e membros de órgãos autárquicos
6341 Órgãos sociais e de gestão
6342 Pessoal
63421 Abonos devidos pela cessação da relação jurídica
63422 Rescisões por mútuo acordo
63429 Outras indeminizações
635 Encargos sobre remunerações
6351 Sistemas de proteção social
6352 Subsistemas de saúde
...
6359 Outros
636 Acidentes no trabalho e doenças profissionais
6361 Acidentes no trabalho
6362 Doenças profissionais
6363 Seguro de acidentes no trabalho
6369 Outros
637 Gastos de ação social
6371 Serviços sociais da administração pública
6372 Encargos sociais voluntários
...
6379 Outros
638 Outros gastos com o pessoal
6381 Vestuário e artigos pessoais
6382 Transporte de pessoal
6383 Serviço médico, de enfermagem e assistência social
6384 Subsídio por doença
...

6389 Outros
639 Outros encargos sociais
6391 Remunerações por doença
6392 Subsídios de parentalidade
6393 Pessoal em reserva ou a aguardar aposentação
63931 Pessoal a aguardar aposentação
63932 Pensões de reserva
6394 Outras pensões
6395 Encargos com a saúde
6396 Subsídio familiar a crianças e jovens
6397 Outras prestações familiares
6398 Seguros com o pessoal
6399 Outras despesas de segurança social
64 Gastos de depreciação e de amortização
641 Propriedades de investimento
642 Ativos fixos tangíveis
643 Ativos intangíveis
65 Perdas por imparidade
651 Em contas a receber
6511 Clientes, contribuintes e utentes
6512 Outros devedores
652 Em inventários
653 Em investimentos financeiros
654 Em propriedades de investimento
655 Em ativos fixos tangíveis
656 Em ativos intangíveis
657 Em investimentos em curso
66 Perdas por reduções de justo valor
661 Em instrumentos financeiros
662 Em investimentos financeiros
663 Em propriedades de investimento
664 Em ativos biológicos
67 Provisões do período
671 Impostos, contribuições e juros de mora
6711 Impostos
6712 Contribuições
6713 Juros de mora
672 Garantias a clientes
673 Processos judiciais em curso
674 Acidentes de trabalho e doenças profissionais
675 Matérias ambientais
676 Contratos onerosos
677 Reestruturação
678 Outras provisões
68 Outros gastos e perdas
681 Impostos e Taxas
6811 Impostos diretos
6812 Impostos indiretos
68121 IVA Suportado não dedutível
68122 IVA Liquidações oficiosas
68129 Outros
6813 Taxas
682 Descontos de pronto pagamento concedidos
683 Dívidas incobráveis
684 Perdas em inventários
6841 Sinistros
6842 Quebras
...
6848 Outras perdas
685 Gastos e perdas em entidades controladas, associadas e empreendimentos conjuntos
6851 Cobertura de prejuízos
6852 Aplicação do método da equivalência patrimonial
6853 Alienações

...
6858 Outros gastos e perdas
686 Gastos e perdas nos restantes investimentos financeiros
6861 Cobertura de prejuízos
6862 Alienações
6863 Diferenças de câmbio desfavoráveis na atividade de investimento
...
6868 Outros gastos e perdas
687 Gastos e perdas em investimentos não financeiros
6871 Alienações
68711 Propriedades de investimento
68712 Ativos fixos tangíveis
68713 Ativos intangíveis
6872 Sinistros
6873 Abates
6874 Gastos em propriedades de investimento
...
6878 Outros gastos e perdas
688 Outros
6881 Correções relativas a períodos anteriores
68811 Reembolso/restituição de impostos diretos
688111 Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares
688112 Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas
688113 Derrama
688114 Imposto do selo sobre sucessões e doações
688115 Imposto municipal sobre imóveis
688116 Imposto único de circulação
688117 Imposto do uso, porte e detenção de arma
688118 Impostos abolidos
688119 Outros
68812 Reembolso/restituição de impostos indiretos
688121 Imposto sobre produtos petrolíferos
688122 Imposto sobre valor acrescentado
688123 Imposto sobre veículos
688124 Imposto de consumo sobre o tabaco
688125 Imposto sobre álcool e bebidas alcoólicas
688126 Lotarias, apostas mútuas e imposto de jogo
688127 Imposto do selo
688129 Outros
68813 Outras Restituições
688131 Taxas
688139 Outras
68814 Devolução de transferências e subsídios obtidos
68815 Regularizações a contribuições declaradas/restituições
68816 Regularizações a prestações sociais
...
68819 Outras
6882 Donativos
68821 Em numerário
68822 Em outros ativos
6883 Quotizações
6884 Ofertas e amostras de inventários
6885 Insuficiência da estimativa para impostos
6886 Perdas em instrumentos financeiros
6887 Diferenças de câmbio desfavoráveis na atividade operacional
6888 Dotação provisional
68881 Corrente
68882 De capital
6889 Outros não especificados
68891 Correntes
68892 De capital
69 Gastos e perdas por juros e outros encargos
691 Juros suportados

6910 Juros e encargos correntes de dívida pública
69101 Juros
69102 Encargos correntes da dívida pública
6911 Juros de financiamentos obtidos
6912 Juros de locação financeira
69121 Terrenos
69122 Habitações
69123 Edifícios
69124 Construções diversas
69125 Viaturas e outro material de transporte
69126 Material de informática
69127 Maquinaria e equipamento
69128 Recursos militares
69129 Outros investimentos
6913 Juros tributários
69131 Indemnizatórios
69132 Juros de mora
69139 Outros
6918 Outros juros
69181 Remuneração de depósitos no Tesouro
69182 Outros
692 Diferenças de câmbio desfavoráveis na atividade de financiamento
6921 Relativas a financiamentos obtidos
...
6928 Outras
...
698 Outros gastos e perdas de financiamento
6981 Relativos a financiamentos obtidos
...
6988 Outros
7 Rendimentos
70 Impostos, contribuições e taxas
701 Impostos diretos
70101 Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares
70102 Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas
70103 Derrama
70104 Imposto do selo sobre sucessões e doações
70105 Imposto municipal sobre imóveis
70106 Imposto único de circulação
701061 Empresas
701062 Famílias
70107 Imposto do uso, porte e detenção de armas
...
70199 Outros
702 Impostos indiretos
70201 Imposto sobre produtos petrolíferos
70202 Imposto sobre valor acrescentado
70203 Imposto sobre veículos
70204 Imposto de consumo sobre o tabaco
70205 Imposto sobre álcool e bebidas alcoólicas
70206 Lotarias, apostas mútuas e imposto do jogo
70207 Imposto do selo
70208 Impostos indiretos específicos das autarquias locais
70209 Impostos indiretos específicos das regiões autónomas
70210 Imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis
70211 Contribuição do serviço rodoviário
70212 Contribuição do audiovisual
70213 Contribuição sobre o setor bancário
70214 Contribuição sobre o setor energético
...
70299 Outros
703 Contribuições para sistemas de proteção social e subsistemas de saúde
7031 Sistemas de proteção social

70311 Quotizações dos trabalhadores
70312 Contribuições do empregador
70313 Contribuições de trabalhadores independentes
70314 Contribuições de inscrição facultativa
...
70319 Outras
7032 Subsistemas de saúde
70321 Quotizações dos trabalhadores
70322 Contribuições da entidade empregadora pública
7039 Outras contribuições
704 Taxas, multas e outras penalidades
7041 Taxas
704101 Taxas de justiça
704102 Taxas de registo de notariado
704103 Taxas de registo predial
704104 Taxas de registo civil
704105 Taxas de registo comercial
704106 Taxas florestais e ambientais
704107 Taxas vinícolas
704108 Taxas moderadoras
704109 Taxas sobre espetáculos e divertimentos
704110 Taxas sobre energia
704111 Taxas sobre geologia e minas
704112 Taxas sobre comercialização e abate de gado
704113 Taxas de portos
704114 Taxas sobre operações de bolsa
704115 Taxas sobre controlo metrológico e de qualidade
704116 Taxas sobre fiscalização de atividades comerciais e industriais
704117 Taxas sobre licenciamentos diversos concedidos a empresas
704118 Taxas sobre o valor de adjudicação de obras públicas
704119 Adicionais
704120 Emolumentos
704121 Portagens
704122 Propinas
704123 Taxas de supervisão e regulação
...
704199 Outras
7042 Taxas específicas das regiões autónomas
7043 Taxas específicas das autarquias locais
704301 Mercados e feiras
704302 Loteamentos e obras
704303 Ocupação da via pública
704304 Animais
704305 Caça e pesca
704306 Saneamento
704307 Arrendamento urbano
704308 Taxa municipal de direitos de passagem
704309 Taxa sobre o ruído
704310 Licença sobre o ruído
...
704399 Outras
7044 Multas e outras penalidades
70441 Juros de mora
70442 Juros compensatórios
70443 Multas e coimas por infrações ao Código da Estrada e legislação afim
70444 Coimas e penalidades por contraordenações
70449 Outras multas e penalidades
71 Vendas
711 Mercadorias
712 Produtos acabados e intermédios
71201 Produtos agrícolas e pecuários
71202 Produtos alimentares e bebidas
71203 Livros e documentação técnica

71204 Publicações e impressos
71205 Material de escritório
71206 Fardamentos e artigos pessoais
71207 Bens inutilizados
71208 Matérias de consumo
...
71299 Outros
713 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
714 Ativos biológicos
...
717 Devoluções de vendas
718 Descontos e abatimentos em vendas
72 Prestações de serviços e concessões
7201 Serviços específicos do setor da saúde
7202 Serviços específicos do setor da educação
7203 Serviços específicos das autarquias locais
7204 Serviços específicos de outros setores
7205 Concessões
720501 Serviços de saúde
720502 Infraestruturas de transportes e parques de estacionamento
720503 Serviços de transporte
720504 Serviços de alojamento e de restauração
720505 Espaços de desporto, cultura e lazer
720506 Serviço de fornecimento de água
720507 Serviço de recolha e tratamento de resíduos sólidos e urbanos
720508 Tecnologias de informação e comunicação
720509 Ativos no subsolo
...
720599 Outros subcontratos ou concessões
7206 Vistorias e ensaios
7207 Estudos, pareceres, projetos e consultadoria
7208 Serviços sociais, recreativos, culturais e desporto
72081 Alimentação e alojamento
72082 Piscinas
72083 Recintos desportivos
72084 Museus e bibliotecas
7209 Transporte de doentes
7210 Serviços laboratoriais
7211 Aluguer de equipamentos
7212 Arrendamento
7213 Reparações
...
7299 Outros serviços
73 Variações nos inventários da produção
731 Produtos acabados e intermédios
732 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
733 Produtos e trabalhos em curso
734 Ativos biológicos
74 Trabalhos para a própria entidade
741 Ativos fixos tangíveis
742 Ativos intangíveis
743 Propriedades de investimento
744 Ativos por gastos diferidos
...
75 Transferências e subsídios correntes obtidos
76 Reversões
761 De depreciações e de amortizações
7611 Propriedades de investimento
7612 Ativos fixos tangíveis
7613 Ativos intangíveis
762 De perdas por imparidade
7621 Em contas a receber
76211 Clientes, contribuintes e utentes

76212 Outros devedores
7622 Em inventários
7623 Em investimentos financeiros
7624 Em propriedades de investimento
7625 Em ativos fixos tangíveis
7626 Em ativos intangíveis
7627 Em investimentos em curso
763 De provisões
7631 Impostos, contribuições e juros de mora
76311 Impostos
76312 Contribuições
76313 Juros de mora
7632 Garantias a clientes
7633 Processos judiciais em curso
7634 Acidentes de trabalho e doenças profissionais
7635 Matérias ambientais
7636 Contratos onerosos
7637 Reestruturação
7638 Outras provisões
77 Ganhos por aumentos de justo valor
771 Em instrumentos financeiros
772 Em investimentos financeiros
773 Em propriedades de investimento
774 Em ativos biológicos
78 Outros rendimentos e ganhos
780 Outros rendimentos e ganhos do Estado
781 Rendimentos suplementares
7811 Serviços sociais
7812 Arrendamento de espaços e aluguer de equipamento
7813 Estudos, projetos e assistência tecnológica
7814 Royalties
7815 Desempenho de atividades noutras entidades
...
7819 Outros rendimentos suplementares
78191 Monetários
78192 Não monetários
782 Descontos de pronto pagamento obtidos
783 Recuperação de contas a receber
784 Ganhos em inventários
7841 Sinistros
7842 Sobras
7848 Outros ganhos
785 Rendimentos e ganhos em entidades controladas, associadas e empreendimentos conjuntos
7851 Aplicação do método da equivalência patrimonial
7852 Alienações
...
7858 Outros rendimentos e ganhos
786 Rendimentos e ganhos nos restantes ativos financeiros
7861 Diferenças de câmbio favoráveis na atividade de investimento
7862 Alienações
7868 Outros rendimentos e ganhos
787 Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros
7871 Alienações
78711 Propriedades de investimento
78712 Ativos fixos tangíveis
78713 Ativos intangíveis
7872 Sinistros
7873 Rendas em propriedades de investimento
78730 Bens de domínio público
78731 Terrenos
78732 Edifícios e outras construções
7879 Outros rendimentos e ganhos
788 Outros

7880 Outros rendimentos do Estado
78801 Rendimentos correntes
788011 Prémios, taxas por garantia de risco e diferenças de câmbio
788012 Produto da venda de valores desamoedados
788013 Lucros de amoedação
...
788019 Outros rendimentos correntes
78802 Rendimentos de capital
788021 Indemnizações
...
788029 Outros rendimentos de capital
7881 Correções relativas a períodos anteriores
78811 Cobrança adicional de impostos diretos
788111 Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares
788112 Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas
788113 Derrama
788114 Imposto municipal sobre imóveis
788115 Imposto único de circulação
788116 Imposto do uso, porte e detenção de armas
788117 Impostos abolidos
...
788119 Outros
78812 Cobrança adicional de impostos indiretos
7881201 Imposto sobre valor acrescentado
7881202 Imposto sobre produtos petrolíferos
7881203 Imposto sobre veículos
7881204 Imposto de consumo sobre o tabaco
7881205 Imposto sobre álcool e bebidas alcoólicas
7881206 Jogos sociais e imposto de jogo
7881207 Imposto de selo
7881208 Contribuição do serviço rodoviário
7881209 Contribuição do audiovisual
7881299 Outros
78813 Cobrança adicional de taxas
78814 Devolução de transferências concedidas por incumprimento
...
78818 Correções relativas a outros rendimentos e ganhos
78819 Outras
7882 Excesso da estimativa para impostos
7883 Imputação de subsídios e transferências para investimentos
7884 Ganhos em outros instrumentos financeiros
7885 Restituição de impostos
7886 Diferenças de câmbio favoráveis na atividade operacional
7887 Outros não especificados
78871 Correntes
78872 De capital
79 Juros, dividendos e outros rendimentos similares
791 Juros obtidos
7911 Residentes
7912 Não residentes
792 Dividendos obtidos
793 Diferenças de câmbio favoráveis na atividade de financiamento
798 Outros rendimentos similares
8 Resultados
81 Resultado Líquido do Período
811 Resultado antes de impostos
812 Imposto sobre o rendimento do período
8121 Imposto estimado para o período
8122 Imposto diferido
...
818 Resultado líquido
...
89 Dividendos antecipados

4 - Quadro de correspondência entre as rubricas orçamentais e as contas do PCM

(ver documento original)

5 - Quadro de Correspondência entre o PCM e o Classificador de Contas Nacionais (SEC 2010)

(ver documento original)

6 - Classificador complementar 1 - Entidades

Este classificador define códigos para as categorias de entidades com as quais uma entidade pública poderá ter operações relacionadas com transferências, subsídios, empréstimos, ativos financeiros e juros, nomeadamente as contas 142, 143, 203, 204, 25, 41, 533, 563, 593, 598, 60, 691, 698, 75, 781, 791, 792 e 798.

1 Administração central
11Estado
12 Outras entidades
2 Segurança social
3 Administração regional
31 Região Autónoma dos Açores
311 Região
312 Outras entidades
32 Região Autónoma da Madeira
321 Região
322 Outras entidades
4 Administração local
41 Continente
411 Municípios
412 Freguesias
413 Entidades intermunicipais
...
418 Outros
42 Região Autónoma dos Açores
421 Municípios
422 Freguesias
423 Entidades intermunicipais
...
428 Outros
43 Região Autónoma da Madeira
431 Municípios
432 Freguesias
433 Entidades intermunicipais
...
438 Outros
5 Outras entidades públicas
6 Setor público empresarial
61 Setor empresarial financeiro do Estado
62 Setor empresarial não financeiro do Estado
63 Setor empresarial financeiro regional
64 Setor empresarial não financeiro regional
65 Setor empresarial local
7 Setor privado
71 Empresas financeiras
72 Empresas não financeiras
73 Entidades do setor não lucrativo
74 Famílias
8 Resto do mundo
81 União Europeia - instituições
82 União Europeia - países membros
83 Países terceiros e organizações internacionais

7 - Classificador complementar 2 - Cadastro e vidas úteis dos ativos fixos tangíveis, intangíveis e propriedades de investimento

Este classificador substitui a Portaria **n.º** 671/2000, 17 de abril, que aprovou o CIBE - Cadastro e Inventário dos Bens do Estado, contendo:

a) Os códigos para efeitos de cadastro dos ativos fixos tangíveis e propriedades de investimento, registados na Classe 4 do subsistema de contabilidade financeira;
b) As respetivas vidas úteis a serem utilizadas como referência pelas entidades, nomeadamente na aplicação do método de depreciação da linha reta, em ativos fixos tangíveis e propriedades de investimento.
Notas:
1 - Os primeiros dígitos coincidem com as contas da Classe 4 do PCM. Para efeitos de cadastro, a maioria das contas são desagregadas de forma a proporcionar uma melhor identificação dos elementos nelas incluídos. A entidade deve ainda criar outros códigos que facilmente permitam identificar a forma de aquisição e localização dos bens.
2 - Deverá existir uma Ficha de Cadastro por cada bem, a qual deve incluir:
a) Identificação e localização do bem (por edifício, gabinete, ...);
b) Código correspondente a esta tabela, acrescido do ano de aquisição ou do 1.º registo e número sequencial;
c) Tipo de aquisição (compra, doação, cedência, transferência,...);
d) Valor inicial, valores de valorização posterior (revalorização ou grandes reparações),
e) Critério de depreciação, taxa anual, desvalorização por ano e total, perdas por imparidade por ano e total; e
f) Valor atual.
3 - Cada bem deve ser cadastrado e inventariado de per si, desde que constitua uma peça com funcionalidade autónoma e possa ser vendido individualmente. Se não se verificarem estas condições, deve ser registado incluído num grupo de bens, desde que adquiridos na mesma data e com igual taxa de depreciação (por exemplo um conjunto de talheres num restaurante, ou de toalhas numa residência, ou um conjunto de cadeiras de uma sala de aula ou de um auditório). Na ficha individual deve referir-se a quantidade de bens no caso da opção por um grupo de bens na mesma ficha.
4 - As Fichas de Cadastro dos bens devem ser atualizadas até ao abate destes. No abate deve ser identificado o motivo (venda, doação, furto/roubo, destruição ou demolição, transferência, troca ou permuta,...), bem como o órgão e data de decisão e abate.
5 - Os bens móveis devem ser identificados com uma etiqueta com a identificação correspondente ao ponto b) do Nota 2.
6 - Os critérios de mensuração a utilizar devem corresponder aos definidos nas respetivas NCP, nomeadamente a NCP 3 - Ativos Intangíveis, NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis e NCP 8 - Propriedades de Investimento;
7 - As depreciações e amortizações correspondem à desvalorização normal dos ativos fixos, decorrentes do gasto com a sua utilização, devendo, por regra, utilizar-se o método da linha reta, considerando a vida útil de referência que constante da presente tabela.
8 - No caso dos imóveis, para efeitos do cálculo das respetivas quotas de depreciação, é excluído o valor do terreno ou, tratando-se de terrenos de exploração, a parte do respetivo valor não sujeita a deperecimento. Em relação aos imóveis adquiridos sem indicação expressa do valor do terreno, o valor a atribuir a este é fixado em 25 % do valor global, a menos que a entidade estime outro valor com base em cálculos devidamente fundamentados e sancionados pela entidade competente.

(ver documento original)

✖