

Legislação

Diploma – Aviso n.º 8259/2015, de 29 de julho

Estado: vigente

Resumo: Homologação da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor não Lucrativo do Sistema de Normalização Contabilística.

Publicação: Diário da República n.º 146/2015, Série II, de 29/07, páginas 20862 - 20875.

Legislação associada: [Decreto-Lei n.º 158/2009 – 13/07](#); [Decreto-Lei n.º 98/2015 – 02/06](#)

Histórico de alterações: [Declaração de retificação n.º 916/2015 - 19/10](#)

Ver – [original no DR](#)

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS - SECRETARIA-GERAL

Aviso n.º 8259/2015, de 29 de julho

Pelo Despacho n.º 262/2015-XIX do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 16 de julho de 2015, foi homologada a seguinte Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor não Lucrativo do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho:

Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo

1 - Objetivo

1.1 - Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRFESNL) tem como objetivo estabelecer os principais aspetos de reconhecimento e mensuração, com as adaptações inerentes a este tipo de entidades, adiante designadas por ESNL.

2 - Âmbito

2.1 - Esta Norma deve ser aplicada pelas entidades que cumpram os requisitos sobre ESNL, desde que não optem por aplicar, com as necessárias adaptações, o conjunto completo das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF).

2.2 - Às matérias contempladas em NCRF que não se encontrem explicitamente tratadas na presente norma deve ser aplicado o disposto no ponto 2.3.

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

a) NCRF e Normas Interpretativas (NI);

b) Normas Internacionais de Contabilidade, adotadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho;

c) Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respetivas interpretações SIC-IFRIC.

2.4 - Exceto quanto ao que for especificamente estabelecido nesta Norma, são aqui acolhidos os conceitos, definições e procedimentos contabilísticos de aceitação generalizada em Portugal, tal como enunciados no Sistema de Normalização Contabilística (SNC), tendo como base de referência a correspondente Estrutura Conceptual. Os termos e expressões utilizados nesta norma, que correspondem aos constantes das NCRF, são compilados em glossário disponibilizado no sítio internet da Comissão de Normalização Contabilística.

3 - Considerações gerais sobre reconhecimento

3.1 - Como referido no ponto 1, a presente norma tem como objetivo estabelecer os aspetos de reconhecimento e mensuração aplicáveis às ESNL. Dada a estrutura da norma, considerou-se útil a inclusão na mesma de um conjunto de disposições relativas a reconhecimento que nela são recorrentemente utilizadas. Naturalmente que, a bem da coerência do modelo e conforme referido no ponto 2.4., os conceitos em causa baseiam-se na Estrutura Conceptual, com as alterações decorrentes da especificidade destas entidades que aqui se encontram contempladas.

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

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

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

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

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

3.5 - O fundo patrimonial constitui o interesse residual das ESNL nos ativos depois de deduzir os passivos. O fundo patrimonial pode incluir certas categorias de itens cuja utilização pode estar restringida. Nas ESNL, o fundo patrimonial compõe-se, designadamente, dos fundos atribuídos pelos fundadores da entidade ou terceiros, pelos fundos acumulados e outros excedentes, bem como pelos subsídios, doações e legados que o governo ou outro instituidor ou a norma legal aplicável a cada entidade estabeleçam que sejam de incorporar no mesmo.

3.6 - Um rendimento é reconhecido na demonstração dos resultados quando tenha surgido um aumento dos recursos económicos da entidade relacionados com um aumento num ativo ou com uma diminuição de um passivo, que possa ser quantificado com fiabilidade e que não esteja relacionado com contributos para o fundo social. Os rendimentos das ESNL resultam, em geral, de subsídios, excetuando os relacionados com investimentos e outras contribuições, bem como da venda de produtos, da prestação de serviços ou da utilização por terceiros dos recursos da entidade que originam juros, royalties ou outros rendimentos

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

4 - Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras

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

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

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

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

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

4.4 - A estrutura do balanço e da demonstração de resultados não é alterada de um período para outro. No entanto são admitidas derrogações a esse princípio, em casos excecionais, a fim de dar uma imagem verdadeira e apropriada dos elementos do ativo e do passivo, da posição financeira e dos resultados da entidade. Essas derrogações e a sua fundamentação são divulgadas nas notas às demonstrações financeiras.

Balanço

Distinção corrente/não corrente

4.5 - Uma entidade deve apresentar ativos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas no balanço.

Ativos correntes

4.6 - Um ativo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- a) Espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- b) Esteja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- c) Espera-se que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço; ou
- d) É caixa ou equivalente de caixa, a menos que lhe seja limitada a troca ou sejam usados para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os outros ativos devem ser classificados como não correntes.

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

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

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

Passivos correntes

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

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

Todos os outros passivos devem ser classificados como não correntes.

4.11 - Alguns passivos correntes, tais como dívidas a pagar comerciais e alguns acréscimos de gastos relativos a empregados e outros gastos operacionais, são parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da entidade. Tais itens operacionais são classificados como passivos correntes mesmo que estejam para ser liquidados a mais de doze meses após a data do balanço. O mesmo ciclo operacional normal aplica-se à classificação dos ativos e passivos de uma entidade. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que a sua duração seja de doze meses.

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

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

Informação a ser apresentada no balanço

4.13 - A informação a apresentar no balanço consta do respetivo modelo publicado em Portaria. Exceionalmente podem ser apresentadas no balanço linhas de itens adicionais, quando tal apresentação for relevante para uma melhor compreensão da posição financeira da entidade. Sempre que, em simultâneo para todas as datas de relato incluídas no balanço, não existam quantias a apresentar, as correspondentes linhas deverão ser removidas.

Demonstração dos resultados

Resultados do período

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

Informação a ser apresentada na demonstração dos resultados

4.15 - A informação a apresentar na demonstração dos resultados consta do respetivo modelo publicado em Portaria. Exceionalmente podem ser apresentadas na demonstração dos resultados linhas de itens adicionais, quando tal apresentação for relevante para uma melhor compreensão do desempenho financeiro da entidade. Sempre que, em simultâneo para todas as datas de relato incluídas na demonstração dos resultados, não existam quantias a apresentar, as correspondentes linhas deverão ser removidas.

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

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

Anexo

Estrutura

4.18 - O anexo deve:

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

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

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

- a) Identificação da entidade, incluindo domicílio, natureza da atividade, nome e sede da entidade mãe, se aplicável;
- b) Referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras;
- c) Resumo das principais políticas contabilísticas adotadas;
- d) Informação desagregada dos itens apresentados no balanço e na demonstração dos resultados por natureza;
- e) Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos;
- f) Indicação do número de pessoal cooperante, número de voluntários e de beneficiários, órgãos sociais ou qualquer outra informação que aumente a qualidade da informação contida nas demonstrações financeiras; e
- g) Divulgações exigidas por diplomas legais;

Divulgações de políticas contabilísticas

4.21 - Uma entidade deve divulgar um resumo das principais políticas contabilísticas, designadamente:

- a) Bases de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras; e
- b) Outras políticas contabilísticas usadas que sejam relevantes para uma compreensão das demonstrações financeiras.

5 - Adoção pela primeira vez da NCRF-ESNL

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

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

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

5.3 - Quaisquer quantias relativas a diferenças de transição devem ser reconhecidas no Fundo Patrimonial.

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

- a) Uma explicação acerca da forma como a transição dos anteriores princípios contabilísticos geralmente aceites para a NCRF-ESNL afetou a posição financeira e o desempenho financeiro da entidade;
- b) Uma explicação acerca da natureza das diferenças de transição que foram reconhecidas nos fundos patrimoniais.

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

6 - Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros

Seleção e aplicação de políticas contabilísticas

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

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

- a) Relevante para a tomada de decisões económicas por parte dos utentes;
- b) Fiável, de tal modo que as demonstrações financeiras:
 - i) Representem fielmente a posição financeira e o desempenho financeiro;
 - ii) Reflitam a substância económica de transações, outros acontecimentos e condições e não meramente a forma legal;
 - iii) Sejam neutras, isto é, que estejam isentas de enviesamentos;
 - iv) Sejam prudentes; e
 - v) Sejam completas em todos os aspetos materiais.

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

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

Consistência de políticas contabilísticas

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

Alterações nas políticas contabilísticas

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

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

6.6 - Não são alterações nas políticas contabilísticas:

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

6.7 - As alterações nas políticas contabilísticas serão aplicadas retrospectivamente, exceto se um capítulo desta norma dispuser diferentemente, se tal aplicação for impraticável, ou se os custos superarem os benefícios daí resultantes.

Alterações nas estimativas contabilísticas e erros

6.8 - O efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, que não seja uma alteração à qual se aplique o parágrafo 6.9, deve ser reconhecido prospectivamente incluindo-o nos resultados do:

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

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

6.10 - A correção de um erro material de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é detetado, sendo efetuada diretamente em resultados transitados.

7 - Ativos fixos tangíveis

Reconhecimento

7.1 - O custo de um item de ativo fixo tangível deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se, cumprir as condições de reconhecimento definidas no capítulo 3 desta Norma.

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

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

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

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

7.5 - As designadas propriedades de investimento (terrenos e edifícios) são reconhecidas como ativos fixos tangíveis.

Mensuração

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

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

7.7 - O custo de um item do ativo fixo tangível compreende:

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

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

- a) Custos de abertura de novas instalações;
- b) Custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou atividades promocionais);
- c) Custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal); e
- d) Custos de administração e outros custos gerais.

7.9 - Uma entidade deve aplicar o modelo de custo do parágrafo 7.10. Nos casos em que existam diferenças significativas entre a quantia escriturada segundo o modelo do custo e o justo valor dos ativos, uma entidade poderá, alternativamente utilizar o modelo de revalorização do parágrafo 7.11. como sua política contabilística e deve aplicar essa política a uma classe inteira de ativos fixos tangíveis.

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

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

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

7.13 - Se a quantia escriturada de um ativo for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a diminuição deve ser debitada diretamente ao fundo patrimonial até ao limite da quantia de crédito existente no excedente de revalorização com respeito a esse ativo.

Depreciação

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

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

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

Quantia depreciável e período de depreciação

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

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

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

7.20 - Na determinação na vida útil de um ativo uma entidade deve considerar todos os seguintes fatores:

- a) Uso esperado do ativo, o qual é avaliado por referência à capacidade ou produção física esperadas do ativo;
- b) Desgaste normal esperado, que depende de fatores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o ativo será usado e o programa de reparação e manutenção, e o cuidado e manutenção do ativo enquanto estiver ocioso;
- c) Obsolescência técnica ou comercial proveniente de alterações ou melhoramentos na produção, ou de uma alteração na procura de mercado para o serviço ou produto derivado do ativo; e
- d) Limites legais ou semelhantes no uso do ativo, tais como as datas de extinção de locações com ele relacionadas.

Método de depreciação

7.21 - O método de depreciação usado deve refletir o modelo por que se espera que os bens do ativo contribuam para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade.

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

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

Imparidade

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

Desreconhecimento

7.25 - A quantia escriturada de um item do ativo fixo tangível deve ser desreconhecida:

- a) No momento da alienação; ou
- b) Quando não se espere a realização de atividades presentes ou futuras resultantes do seu uso ou alienação.

7.26 - O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um item do ativo fixo tangível deve ser incluído nos resultados quando o item for desreconhecido. O ganho não deve ser classificado como rédito.

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

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

8 - Ativos intangíveis

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

Reconhecimento

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

8.3 - Um ativo intangível é identificável se:

a) For separável, isto é capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independentemente da intenção da entidade de o fazer; ou

b) Resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, independentemente desses direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Mensuração inicial

8.4 - Um ativo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo, o qual deve ser determinado como preconizado nos parágrafos 7.7.(a) e 7.7.(b).

Ativos intangíveis gerados internamente - seleção de política contabilística

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

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

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

a) A viabilidade técnica de concluir o ativo intangível a fim de que esteja 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 contribua para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade. Entre outras coisas, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para a produção do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, se for para ser usado internamente, a utilidade do ativo intangível;

e) A disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível;

f) A sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao ativo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.

Reconhecimento como um gasto

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

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

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

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

c) Dispêndios com atividades de formação;

d) Dispêndios com atividades de publicidade e promocionais;

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

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

Mensuração após reconhecimento

8.11 - Após o reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser contabilizado pelo modelo do custo tal como definido no parágrafo 7.10.

8.12 - Não é permitida a adoção do modelo de revalorização para ativos intangíveis.

Vida útil

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

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

Ativos intangíveis com vidas úteis finitas

Período de amortização e método de amortização

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

Valor residual

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

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

Ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas

8.17 - Um ativo intangível com uma vida útil indefinida deve ser amortizado num período máximo de 10 anos, aplicando-se-lhe, com as necessárias adaptações, o disposto nos parágrafos 8.15 e 8.16.

Revisão da avaliação da vida útil

8.18 - A vida útil de um ativo intangível que esteja a ser amortizado nos termos do parágrafo 8.17 deve ser revista a cada período para determinar se os acontecimentos e circunstâncias continuam a apoiar uma avaliação de vida útil indefinida para esse ativo. Se não apoiarem, a alteração na avaliação de vida útil de indefinida para finita deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com o capítulo 6 desta Norma.

Recuperabilidade da quantia escriturada - Perdas por imparidade

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

Retiradas e alienações

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

9 - Locações

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

Classificação de locações

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

- a) A locação transfere a propriedade do ativo para o locatário no fim 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 do que o justo valor à data em que a opção se torne exercível tal que, no início da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;
- c) O prazo da locação abrange a maior parte da vida económica do ativo mesmo que o título de propriedade não seja transferido;
- d) No início da locação o valor presente dos pagamentos mínimos da locação ascende a pelo menos, substancialmente, todo o justo valor do ativo locado; e,
- e) Os ativos locados são de uma tal natureza especializada que apenas o locatário os pode usar sem que sejam feitas grandes modificações.

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

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

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

Locações financeiras

Reconhecimento inicial

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

Mensuração subsequente

9.6 - Os pagamentos mínimos da locação devem ser repartidos entre o encargo financeiro e a redução do passivo pendente. O encargo financeiro deve ser imputado a cada período durante o prazo da locação. As rendas contingentes devem ser debitadas como gastos nos períodos em que foram incorridas. (*redação da Declaração de retificação n.º 916/2015, de 19 de outubro*)

9.7 - Uma locação financeira dá origem a um gasto de depreciação relativo ao ativo depreciable assim como a um gasto financeiro em cada período contabilístico. A política de depreciação para os ativos locados depreciáveis deve ser consistente com a dos ativos depreciáveis que sejam possuídos e a depreciação reconhecida deve ser calculada nas bases estabelecidas nos capítulos 7 e 8. Se não houver certeza razoável de que o locatário obtenha a propriedade no fim do prazo da locação, o ativo deve ser totalmente depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, o que for mais curto.

Locações operacionais

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

10 - Custos de empréstimos obtidos

10.1 - Os custos de empréstimos obtidos incluem:

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

Reconhecimento

10.2 - Uma entidade deve capitalizar os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica, como parte do custo desse ativo, quando seja provável que deles resultarão benefícios para o desenvolvimento de atividades futuras da entidade e tais custos possam ser fiavelmente mensurados.

10.3 - Uma entidade deve reconhecer outros custos de empréstimos obtidos como um gasto, no período em que sejam incorridos.

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

Custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização

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

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

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

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

Início da capitalização

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

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

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

Suspensão da capitalização

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

Cessação da capitalização

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

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

11 - Inventários

Mensuração de inventários

11.1 - Os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. Uma ESNL pode deter inventários cujo contributo para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade ou os serviços potenciais que lhes estão associados não estão diretamente relacionados com a capacidade da entidade gerar fluxos de caixa. Este tipo de inventários pode existir, por exemplo, quando uma ESNL distribui certas mercadorias sem contrapartida. Nestes casos, os contributos para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade ou os serviços potenciais dos inventários são refletidos através da quantia que a entidade teria de pagar para comprar inventários equivalentes. Nestes casos a entidade deve mensurar esses inventários pelo custo histórico ou custo corrente, dos dois o mais baixo.

Custo dos inventários

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

Custos de compra

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

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

Custos de conversão

11.5 - Os custos de conversão de inventários incluem os custos diretamente relacionados com as unidades de produção, tais como mão-de-obra direta. Também incluem uma imputação sistemática de gastos gerais de produção fixos e variáveis que sejam incorridos ao converter matérias em produtos acabados. Os gastos gerais de produção fixos são os custos indiretos de produção que permaneçam relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e manutenção de edifícios e de equipamento fabris e os 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.

Imputação dos gastos gerais de produção fixos

11.6 - A imputação de gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão é baseada na capacidade normal das instalações de produção. A capacidade normal é a produção que se espera que seja atingida em média durante uma quantidade de períodos ou de temporadas em circunstâncias normais, tomando em conta a perda de capacidade resultante da manutenção planeada. O nível real de produção pode ser usado se se aproximar da capacidade normal. A quantia de gastos gerais de produção fixos imputada a cada unidade de produção não é aumentada como consequência de baixa produção ou de instalações ociosas. Os gastos gerais não imputados são reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos. Em períodos de produção anormalmente alta, a quantia de gastos gerais de produção fixos imputados a cada unidade de produção é diminuída a fim de que os inventários não sejam mensurados acima do custo. Os gastos gerais de produção variáveis são imputados a cada unidade de produção na base do uso real das instalações de produção.

Produtos conjuntos e subprodutos

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

Outros custos a incluir em inventários

11.8 - Nos custos dos inventários, outros custos são incluídos até ao ponto em que sejam incorridos para os colocar no seu local e na condição atuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos inventários gastos gerais que não sejam industriais ou os custos de conceção de produtos para utentes específicos. Em circunstâncias limitadas, os custos de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos inventários. Estas circunstâncias estão identificadas no capítulo 10. - Custos de Empréstimos Obtidos.

Custos a excluir dos inventários

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

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

Custos de inventários de um prestador de serviços

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

Custo do produto agrícola colhido proveniente de ativos biológicos

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

Técnicas para a mensuração do custo

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

Fórmulas de custeio

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

11.14 - A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a elementos identificados de inventário. Este é o tratamento apropriado para os itens que sejam segregados para um projeto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando haja grandes quantidades de itens de inventário que sejam geralmente intermutáveis, a identificação específica de custos não é apropriada. Em tais circunstâncias, o método de seleção dos itens que permanecem nos inventários poderia ser usado para obter efeitos predeterminados nos resultados.

11.15 - O custo dos inventários, que não sejam os referidos no parágrafo 11.13, deve ser apurado pelo uso da fórmula "primeira entrada, primeira saída" (FIFO) ou da fórmula do custeio médio ponderado. Uma entidade deve usar a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade. Para os inventários que tenham natureza ou uso diferentes, poderão justificar-se diferentes fórmulas de custeio.

11.16 - Por exemplo, os inventários usados num segmento de negócio podem ter um uso para a entidade diferente do mesmo tipo de inventários usados num outro segmento de negócio. Porém, uma diferença na localização geográfica dos inventários (ou nas respetivas normas fiscais), por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes fórmulas de custeio.

11.17 - A fórmula FIFO pressupõe que os itens de inventário que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e conseqüentemente os itens que permanecerem em inventário no fim do período sejam os itens mais recentemente comprados ou produzidos. 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 e do custo de itens semelhantes comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada numa base periódica ou à medida que cada entrega adicional seja recebida, o que depende das circunstâncias da entidade.

Valor realizável líquido

11.18 - O custo dos inventários pode não ser recuperável se esses inventários estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos inventários pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o custo dos inventários (write down) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que previsivelmente resultariam da sua venda ou uso.

11.19 - Os inventários são geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Nalgumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas. Pode ser o caso dos itens de inventário relacionados com a mesma linha de produtos que tenham finalidades ou usos finais semelhantes, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produtos. Não é apropriado reduzir inventários com base numa classificação de inventários como, por exemplo, bens acabados, ou em todos os inventários de um determinado setor ou segmento geográfico. Normalmente, os prestadores de serviços acumulam custos com respeito a cada serviço para o qual será cobrado um preço de venda individual. Por isso, cada um destes serviços é tratado como um item separado.

11.20 - As estimativas do valor realizável líquido são baseadas nas provas mais fiáveis disponíveis no momento em que sejam feitas as estimativas quanto à quantia que se espera que os inventários venham

a realizar. Estas estimativas tomam em consideração as variações nos preços ou custos diretamente relacionados com acontecimentos que ocorram após o fim do período, na medida em que tais acontecimentos confirmem condições existentes no fim do período.

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

11.22 - Em cada período subsequente é feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente resultaram em ajustamento ao valor dos inventários deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias económicas, a quantia do ajustamento é revertida (isto é a reversão é limitada à quantia do ajustamento 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 inventários que é escriturado pelo valor realizável líquido, porque o seu preço de venda desceu, está ainda detido num período posterior e o seu preço de venda aumentou.

Reconhecimento como gasto

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

11.24 - 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 durante a vida útil desse ativo.

12 - Rédito

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

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

Mensuração do rédito

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

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

Venda de bens

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

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

12.5 - A avaliação de quando uma entidade transferiu os riscos e vantagens significativos da propriedade para o comprador exige um exame das circunstâncias da transação. Na maior parte dos casos, a transferência dos riscos e vantagens da propriedade coincide com a transferência do documento legal ou da passagem da posse para o comprador. Este é o caso da maioria das vendas a retalho. Noutros casos, a transferência de riscos e vantagens de propriedade ocorre num momento diferente da transferência do documento legal ou da passagem da posse.

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

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

Prestação de serviços

12.7 - Quando o desfecho de uma transação que envolva a prestação de serviços possa ser fiavelmente estimado, o rédito associado com a transação deve ser reconhecido com referência à fase de

acabamento da transação à data do balanço. O desfecho de uma transação pode ser fiavelmente estimado quando todas as condições seguintes forem satisfeitas:

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

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

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

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

Juros, royalties e dividendos

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

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

12.12 - O rédito deve ser reconhecido nas seguintes bases:

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

13 - Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes

13.1 - Este capítulo respeita ao tratamento contabilístico de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, exceto os que resultem de contratos executórios que não sejam onerosos;

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

13.3 - Este capítulo distingue entre:

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

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

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

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

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

Reconhecimento

Provisões

13.4 - As provisões, incluindo as de caráter ambiental, só devem ser reconhecidas quando cumulativamente:

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

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

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

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

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

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

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

13.7 - Para que um passivo se qualifique para reconhecimento precisa de haver não somente uma obrigação presente mas também a probabilidade de um exfluxo de recursos que incorporem contributos para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade para liquidar essa obrigação. Um exfluxo de recursos ou outro acontecimento é considerado como provável se o acontecimento for mais

provável do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o acontecimento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer. Quando não for provável que exista uma obrigação presente, uma entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem contributos para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade seja remota.

13.8 - O uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não prejudica a sua fiabilidade. Isto é especialmente verdade no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros elementos do balanço. Uma entidade pode, normalmente, fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente fiável para usar ao reconhecer uma provisão. Quando tal não seja possível, existe um passivo que não pode ser reconhecido, sendo divulgado como um passivo contingente.

Passivos contingentes

13.9 - Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente.

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

Ativos contingentes

13.11 - Uma entidade não deve reconhecer um ativo contingente.

13.12 - Um ativo contingente é divulgado quando for provável um influxo de contributos para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade sem, contudo, dar indicação enganosa da probabilidade de surgirem rendimentos. Porém, quando a realização de rendimentos esteja virtualmente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é apropriado.

Mensuração

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

13.14 - A melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente é a quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data do balanço ou para a transferir para uma terceira parte nesse momento. Tal quantia pode ser apurada com recurso ao método estatístico do valor esperado quando esteja envolvida uma grande população de itens, ou a consequência possível da ocorrência quando esteja em causa um acontecimento único.

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

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

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

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

13.19 - O efeito de possível nova legislação é tido em consideração na mensuração de uma obrigação existente quando haja evidência objetiva suficiente de que tal promulgação e subsequente implementação é virtualmente certa.

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

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

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

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

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

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

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

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

13.28 - Este capítulo define um contrato oneroso como um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações segundo o contrato excedem os contributos para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade que se espera venham a ser recebidos segundo o mesmo. 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 de qualquer compensação ou de penalidades que resultem do seu incumprimento.

Provisões para restauro de locais contaminados e desmantelamento

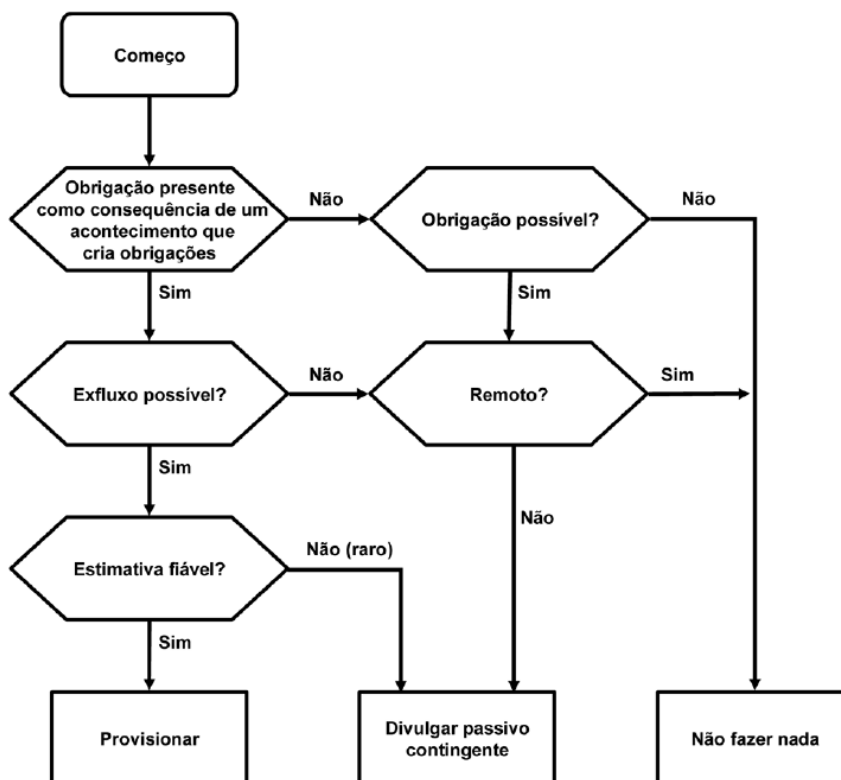
13.29 - Os dispêndios relacionados com o restauro de locais, remoção dos desperdícios acumulados, paragem ou remoção de ativos, em que a entidade seja obrigada a incorrer, deverão ser reconhecidos de acordo com os critérios estabelecidos em 13.4, na data em que tiver início a atividade da entidade e,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

Provisões específicas do setor mutualista

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

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

Quadro anexo ao capítulo 13 - Árvore de decisão



14 - Subsídios e outros apoios

Subsídios

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

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

O recebimento de um subsídio não proporciona ele próprio prova conclusiva de que as condições associadas ao subsídio tenham sido ou serão cumpridas.

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

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

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

14.5 - Os subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis e intangíveis devem ser inicialmente reconhecidos nos fundos patrimoniais e subsequentemente imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem. Quanto aos que respeitem a ativos fixos tangíveis não depreciáveis, são mantidos nos fundos patrimoniais, exceto se a respetiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade. Consideram-se subsídios não reembolsáveis quando exista um acordo individualizado de concessão do subsídio a favor da entidade, se tenham cumprido as condições estabelecidas para a sua concessão e não existam dúvidas de que os subsídios serão recebidos.

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

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

Subsídios não monetários

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

Apresentação de subsídios relacionados com ativos

14.9 - Os subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis, incluindo os subsídios não monetários, devem ser apresentados no balanço como componente do Fundo Patrimonial, e imputados como rendimentos na proporção das depreciações/amortizações efetuadas em cada período.

Apresentação de subsídios relacionados com rendimentos

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

Reembolso de subsídios

14.11 - Um subsídio que se torne reembolsável deve ser contabilizado como uma revisão de uma estimativa contabilística (ver capítulo 6 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros). O reembolso de um subsídio relacionado com rendimentos ou relacionado com

ativos deve ser aplicado em primeiro lugar em contrapartida de qualquer crédito diferido não amortizado registado com respeito ao subsídio. Na medida em que o reembolso exceda tal crédito diferido, ou quando não exista crédito diferido, o reembolso deve ser reconhecido imediatamente como um gasto.

Outros Apoios

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

14.13 - A relevância do benefício mencionado nos exemplos atrás descritos pode ser tal que a divulgação da natureza, extensão e duração do apoio seja necessária a fim de que as demonstrações financeiras não sejam enganosas.

15 - Os efeitos de alterações em taxas de câmbio

Reconhecimento inicial

15.1 - Uma transação em moeda estrangeira é uma transação que seja denominada ou exija liquidação numa moeda estrangeira, incluindo transações em que:

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

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

Relato em datas de balanço subsequentes

15.3 - À data de cada balanço:

- a) Os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de fecho;
- b) Os itens não monetários que sejam mensurados em termos de custo histórico numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de câmbio à data da transação;
- c) Os itens não monetários mensurados pelo justo valor numa moeda estrangeira devem ser transpostos utilizando as taxas de câmbio da data em que o justo valor foi determinado.

Reconhecimento de diferenças de câmbio

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

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

16 - Impostos sobre o rendimento

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

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

Reconhecimento de passivos por impostos correntes e de ativos por impostos correntes

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

Mensuração

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

Reconhecimento de imposto corrente

16.5 - A contabilização dos efeitos de impostos correntes de uma transação ou de outro acontecimento é consistente com a contabilização da transação ou do próprio acontecimento. Assim, relativamente, a transações e outros acontecimentos reconhecidos nos resultados, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido nos resultados. No que diz respeito a transações e outros acontecimentos reconhecidos diretamente no Fundo patrimonial qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido diretamente no Fundo patrimonial, caso em que o imposto corrente deve ser debitado ou creditado diretamente nessa rubrica.

Apresentação

Compensação

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

- a) Tiver um direito legalmente executável para compensar quantias reconhecidas; e
- b) Pretenda liquidar numa base líquida, ou realizar o ativo e liquidar simultaneamente o passivo.
(redação da Declaração de retificação n.º 916/2015, de 19 de outubro)

Gasto de impostos

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

17 - Instrumentos financeiros

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

- a) Direitos e obrigações no âmbito de um plano de benefícios a empregados;
- b) Direitos no âmbito de um contrato de seguro a não ser que o contrato de seguro resulte numa perda para qualquer das partes em resultado dos termos contratuais que se relacionem com:
 - i) Alterações no risco segurado;
 - ii) Alterações na taxa de câmbio;
 - iii) Entrada em incumprimento de uma das partes;
- c) Locações, a não ser que a locação resulte numa perda para o locador ou locatário como resultado dos termos do contrato que se relacionem com:
 - i) Alterações no preço do bem locado;
 - ii) Alterações na taxa de câmbio;
 - iii) Entrada em incumprimento de uma das contrapartes.

Reconhecimento

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

Mensuração

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

- a) Ativos e passivos financeiros tais como clientes, fornecedores, contas a receber, contas a pagar ou empréstimos bancários, incluindo os em moeda estrangeira; e
- b) Contratos para conceder ou contrair empréstimos.

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

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

Imparidade

17.6 - 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 de resultados.

17.7 - 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, designadamente sobre os seguintes eventos de perda:

- a) Significativa dificuldade financeira do emitente ou devedor;
- b) Quebra contratual, tal como não pagamento ou incumprimento no pagamento do juro ou amortização da dívida;
- c) O credor, por razões económicas ou legais relacionados com a dificuldade financeira do devedor, oferece ao devedor concessões que o credor de outro modo não consideraria;
- d) Seja provável que o devedor irá entrar em falência ou qualquer outra reorganização financeira; ou
- e) O desaparecimento de um mercado ativo para o ativo financeiro devido a dificuldades financeiras do devedor;

17.8 - 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.

17.9 - Os ativos financeiros que sejam individualmente significativos 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.

17.10 - O montante de perda por imparidade deverá ser mensurado pela 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.

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

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

Desreconhecimento de ativos financeiros

17.13 - Uma entidade deve desreconhecer um ativo financeiro apenas quando:

- a) Os direitos contratuais aos fluxos de caixa resultantes do ativo financeiro expiram; ou
- b) A entidade transfere para outra parte todos os riscos significativos e benefícios relacionados com o ativo financeiro; ou
- c) A entidade, apesar de reter alguns riscos significativos e benefícios relacionados com o ativo financeiro, tenha transferido o controlo do ativo para uma outra parte e esta tenha a capacidade prática de vender o ativo na sua totalidade a uma terceira parte não relacionada e a possibilidade de exercício dessa capacidade unilateralmente sem necessidade de impor restrições adicionais à transferência. Se tal for o caso a entidade deve:

- i) Desreconhecer o ativo; e
- ii) Reconhecer separadamente qualquer direito e obrigação criada ou retida na transferência.

Desreconhecimento de passivos financeiros

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

18 - Benefícios dos empregados

18.1 - Uma entidade deve reconhecer:

- a) Um passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios a pagar no futuro; e
- b) Um gasto quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca desses benefícios.

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

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

b) Benefícios de cessação de emprego.

18.3 - Os benefícios dos empregados incluem os benefícios proporcionados quer a empregados quer aos seus dependentes e podem ser liquidados por pagamentos (ou o fornecimento de bens e serviços) feitos quer diretamente aos empregados, aos seus cônjuges, filhos ou outros dependentes quer a outros, tais como empresas de seguros.

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

Reconhecimento e mensuração

Contabilização dos benefícios a curto prazo dos empregados

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

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

b) Como um gasto, salvo se outro capítulo da presente Norma exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de um ativo (ver, por exemplo, o capítulo 11 - Inventários e o capítulo 7 - Ativos Fixos Tangíveis).

Benefícios de cessação de emprego

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

Outros benefícios de empregados

18.7 - Para além dos benefícios a curto prazo e dos benefícios de cessação de emprego, podem ser proporcionados outros benefícios aos empregados, tais como:

- a) Benefícios pós-emprego (pensões, seguros de vida, entre outros); e
- b) Outros benefícios a longo prazo dos empregados (licença sabática, jubileu, entre outros).

18.8 - Este capítulo não trata das situações descritas no parágrafo 18.7 as quais, se existirem, serão reguladas pela NCRF 28 - Benefícios dos Empregados.

19 - Acontecimentos após a data do Balanço

19.1 - Os acontecimentos após a data do balanço são aqueles acontecimentos, favoráveis e desfavoráveis, que ocorram entre a data do balanço e a data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão, pelo órgão de gestão. Podem ser identificados dois tipos de acontecimentos:

- a) Aqueles que proporcionem prova de condições que existiam à data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos); e
- b) Aqueles que sejam indicativos de condições que surgiram após a data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos).

Incluem-se aqui os acontecimentos que ocorram após o anúncio público de resultados ou de outra informação financeira selecionada.

A data de autorização para emissão das demonstrações financeiras é a data a partir da qual as demonstrações financeiras aprovadas pelo órgão de gestão se disponibilizam para conhecimento de terceiros ou, se aplicável, dum conselho de supervisão (constituído unicamente por não-executivos).

Reconhecimento e mensuração

Acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos

19.2 - Uma entidade deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para refletir os acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos.

19.3 - Exemplos de acontecimentos ocorridos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos e que exigem que uma entidade ajuste as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras, ou que reconheça itens que não foram anteriormente reconhecidos, são:

- a) A resolução, após a data do balanço, de um caso judicial que confirma que a entidade tinha uma obrigação presente à data do balanço. A entidade ajusta qualquer provisão anteriormente reconhecida relacionada com este caso judicial de acordo com o capítulo 13 ou reconhece uma nova provisão. A entidade não pode divulgar meramente um passivo contingente porque a resolução proporciona provas adicionais que seriam consideradas de acordo com o capítulo 13;

- b) A receção de informação após a data do balanço que indique que um ativo estava em imparidade à data do balanço, ou que a quantia da perda por imparidade anteriormente reconhecida para esse ativo necessita de ser ajustada;
- c) A determinação após a data do balanço do custo de ativos comprados, ou os proventos de ativos vendidos, antes da data do balanço;
- d) A descoberta de fraudes ou erros que mostrem que as demonstrações financeiras estão incorretas.

Acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos

19.4 - Uma entidade não deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para refletir os acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos.

19.5 - Um exemplo de um acontecimento após a data do balanço que não dá lugar a ajustamentos é um declínio no justo valor dos investimentos entre a data do balanço e a data em que foi autorizada a emissão das demonstrações financeiras. O declínio no justo valor não está normalmente ligado ao estado dos investimentos, à data do balanço, mas reflete circunstâncias que surgiram posteriormente.

Continuidade

19.6 - Uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se o órgão de gestão determinar após a data do balanço que pretende ou liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou que não tenha alternativa realista a não ser fazer isso.

19.7 - A deterioração nos resultados operacionais e da posição financeira após a data do balanço pode indicar a necessidade de considerar se ainda é ou não apropriado o pressuposto da continuidade. Se o pressuposto da continuidade deixar de ser apropriado, o efeito é tão profundo que esta Norma exige uma alteração fundamental no regime contabilístico, em vez de um ajustamento nas quantias reconhecidas no âmbito do regime contabilístico original.

19.8 - As Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras especificam as divulgações exigidas se:

- a) As demonstrações financeiras não forem preparadas numa base de continuidade; ou
- b) O órgão de gestão estiver ciente de incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvida significativa na capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Os acontecimentos ou condições que exijam divulgação podem surgir após a data do balanço.

20 - Agricultura

20.1 - Este capítulo deve ser aplicado na contabilização do que se segue quando se relacione com a atividade agrícola:

- a) Ativos biológicos;
- b) Produto agrícola no ponto da colheita; e
- c) Subsídios incluídos nos parágrafos 20.12 e 20.13.

20.2 - Este capítulo é aplicado ao produto agrícola, que é o produto colhido dos ativos biológicos da entidade, somente no momento da colheita. Após isso, é aplicado a esse produto o capítulo 11 desta Norma.

Reconhecimento e mensuração

20.3 - Uma entidade deve reconhecer um ativo biológico ou produto agrícola se, e apenas se, cumprir as condições de reconhecimento definidas no capítulo 3 desta Norma.

20.4 - Um ativo biológico deve ser mensurado, no reconhecimento inicial e em cada data de balanço, pelo seu justo valor menos custos de alienação, exceto no caso descrito no parágrafo 20.10 em que o justo valor não pode ser fiavelmente mensurado.

20.5 - O produto agrícola colhido dos ativos biológicos de uma entidade deve ser mensurado pelo seu justo valor menos custos de alienação no momento da colheita. Tal mensuração é o custo nessa data aquando da aplicação do capítulo 11 desta Norma.

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

Ganhos e perdas

20.7 - Um ganho ou uma perda que surja no reconhecimento inicial de um ativo biológico pelo justo valor menos os custos de alienação e de uma alteração de justo valor menos os custos de alienação de um ativo biológico deve ser incluído no resultado líquido do período em que surja.

20.8 - Pode surgir uma perda no reconhecimento inicial de um ativo biológico ao determinar a quantia do justo valor menos os custos de alienação. Pode surgir um ganho no reconhecimento inicial de um ativo biológico, por exemplo, quando nasce um bezerro.

20.9 - Um ganho ou perda que surja no reconhecimento inicial do produto agrícola pelo justo valor menos custos de alienação deve ser incluído no resultado líquido do período respetivo. Pode surgir um ganho ou uma perda no reconhecimento inicial do produto agrícola como consequência de colheitas.

Incapacidade de mensurar fiavelmente o justo valor

20.10 - Pressupõe-se que, para um ativo biológico ou para um produto agrícola no ponto de colheita, o seu justo valor pode ser mensurado com fiabilidade nos termos do parágrafo 20.6. Contudo, se esse pressuposto não se verificar, esse ativo biológico ou produto agrícola deve ser mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada. Quando o justo valor desse ativo biológico ou produto agrícola se tornar fiavelmente mensurável, uma entidade deve mensurá-lo pelo seu justo valor menos os custos de alienação.

20.11 - Ao determinar o custo, depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas, uma entidade toma em consideração os capítulos 7 e 11 desta Norma, bem como, se for o caso, a NCRF 12 - Imparidade de Ativos.

Subsídios

20.12 - Um subsídio não condicional que se relacione com um ativo biológico deve ser reconhecido como rendimento quando, e somente quando, o subsídio se torne recebível.

20.13 - Se um subsídio relacionado com um ativo biológico for condicional, incluindo quando um subsídio exige que uma entidade não se ocupe em atividade agrícola específica, uma entidade deve reconhecer o subsídio como rendimento quando, e somente quando, sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsídio.

21 - Data de Eficácia

21.1 - Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

21.2 - Aquando da utilização desta Norma no período iniciado em ou após 1 de janeiro de 2016, as entidades deverão proceder à sua aplicação prospetiva e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

21.3 - Esta Norma substitui a NCRF-ESNL - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Setor Não Lucrativo, constante do Aviso n.º 6726-B/2011, publicada no DR, 2.ª série, n.º 51, de 14 de março de 2011.

20 de julho de 2015. - O Secretário-Geral do Ministério das Finanças, Rogério Manuel Aroso Peixoto Rodrigues.