

CCDR NORTE

SNC-AP

CONTABILIDADE FINANCEIRA –
NCP-PE

Porto, julho de 2021

Ficha Técnica

COORDENAÇÃO

Anabela Moutinho Monteiro

TRATAMENTO DA INFORMAÇÃO

Aníbal Magalhães

RECOLHA DA INFORMAÇÃO

Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro – (SNC-AP)

Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro – (Alteração ao SNC-AP)

Portaria n.º 218/2016, de 09 de agosto – (Regime Simplificado do SNC-AP)

Manual de Implementação do SNC-AP - 2.ª VERSÃO – (Homologado pelo Senhor Secretário de Estado do Orçamento em 18 de agosto de 2017)

Índice

I. Enquadramento	6
II. As principais normas de contabilidade financeira	6
2.1 Imparidade de Ativos – NCP 9	6
CASO PRÁTICO N° 01 – Reconhecimento de perda por imparidade	12
CASO PRÁTICO N° 02 – Reversão de perda por imparidade	14
2.2 Inventários – NCP 10	15
2.3 Rendimentos de Transações com Contraprestações – NCP 13	17
2.4 Rendimentos de Transações sem Contraprestações – NCP 14	19
2.5 Provisões, Ativos e Passivos Contingentes – NCP 15	24
CASO PRÁTICO N° 03 – Provisão para processo judicial em curso	28
CASO PRÁTICO N° 04 – Reversão da Provisão	29
2.6 Acontecimentos após a data de Balanço – NCP 17	29
III. Plano de Contas Multidimensional e as Notas de Enquadramento	31
IV. As Demonstrações Financeiras	32

Índice de Quadros

Quadro 1 – Imparidade de Ativos - Definições	7
Quadro 2 – Existência de imparidade - Definições	8
Quadro 3 – Quantia recuperável	10
Quadro 4 – Transações com contraprestação - Definições	18
Quadro 5 – Transações sem contraprestações - Definições	20
Quadro 6 – Tipos de transferências de transações sem contraprestação	21
Quadro 7 – Provisões, ativos e Passivos contingentes - Definições	25
Quadro 8 – Definição de Correntes e não Correntes	34
Quadro 9 – Composição do ativo corrente e não corrente	34
Quadro 10 – Composição do passivo corrente e não corrente	35
Quadro 11 – Estrutura da Demonstração de Resultados por natureza	35

Índice de Figuras

Figura 1 – Imparidade nos ativos geradores de caixa	8
Figura 2 – Existência de imparidade nos ativos geradores de caixa	8
Figura 3 – Determinar perda por imparidade	9
Figura 4 – Métodos de mensuração de Inventários	16
Figura 5 – Custos dos Inventários	16
Figura 6 – Tipos de transações sem contraprestação	20
Figura 7 – Tipos de especificações	23
Figura 8 – Método de avaliação sobre se as especificações são restrições	24
Figura 9 – Requisitos para reconhecimento de provisão	26
Figura 10 – Árvore de decisão para reconhecimento de provisão	27
Figura 11 – Árvore de decisão quanto aos acontecimentos após a data do balanço	30

Lista de Acrónimos e Abreviaturas

AFT – Ativos Fixos Tangíveis

CCDRN – Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Norte

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

EC – Estrutura Conceptual

NCP – Norma de Contabilidade Pública

NCP-PE – Norma de Contabilidade Pública para as Pequenas Entidades

PCM – Plano de Contas Multidimensional

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

VPT – Valor Patrimonial Tributário

I. Enquadramento

A contabilidade financeira assenta na Estrutura Conceptual, nas normas de contabilidade pública NCP 1 a 25 e na NCP-PE, no PCM em base de acréscimo, permitindo a apresentação verdadeira e apropriada da situação financeira, das suas alterações, dos resultados e dos fluxos de caixa e a obtenção de indicadores económicos e financeiros de entidades públicas.

A Estrutura Concetual (EC) do SNC-AP (Anexo I) define os conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento de normas de contabilidade pública (NCP) aplicáveis à preparação e apresentação de demonstrações financeiras e outros relatórios financeiros por parte das entidades públicas.

II. As principais normas de contabilidade financeira

A NCP 1 classifica os ativos e passivos como correntes e não correntes.

Neste documento serão apresentadas, resumidamente, as normas relacionadas com os ativos correntes.

2.1 Imparidade de Ativos – NCP 9

A NCP 9 – Imparidades de Ativos tem como objetivo a prescrição de procedimentos que uma entidade deve aplicar para determinar a imparidade dos ativos e assegurar o seu reconhecimento nas demonstrações financeiras.

Esta Norma aplica-se:

- Ativos geradores de caixa;
- Ativos não geradores de caixa.

Quadro 1 – Imparidade de Ativos - Definições

Termo	Definição
Imparidade	É uma perda de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço de um ativo, para além do reconhecimento sistemático da perda dos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço desse ativo por via da depreciação.
Ativos geradores de caixa	São ativos detidos com o objetivo principal de gerarem um retorno económico.
Ativos não geradores de caixa	São ativos que não são ativos geradores de caixa (detidos pelo seu potencial de serviço).

Diferença entre Ativos Geradores de Caixa e Ativos Não Geradores de Caixa

Os Ativos geradores de caixa são detidos para gerarem um retorno económico. Um ativo gera um retorno económico quando é usado de forma consistente com a adotada por uma entidade comercial. A detenção de um ativo para gerar um retorno económico indica que uma entidade pretende gerar fluxos de caixa a partir desse ativo (ou da unidade geradora de caixa de que o ativo faz parte), e obter um retorno económico que reflita o risco envolvido pela sua detenção.

Pelo contrário, um ativo pode ser não gerador de caixa, mesmo que possa estar no limiar de rentabilidade ou a gerar um retorno económico durante um determinado período de relato.

Existem algumas circunstâncias em que as entidades do setor público podem deter alguns ativos com o objetivo principal de gerar um retorno económico, embora a maior parte dos ativos não sejam detidos com essa finalidade.

Os ativos geradores de caixa de uma entidade do setor público podem operar de forma independente dos ativos não geradores de caixa.

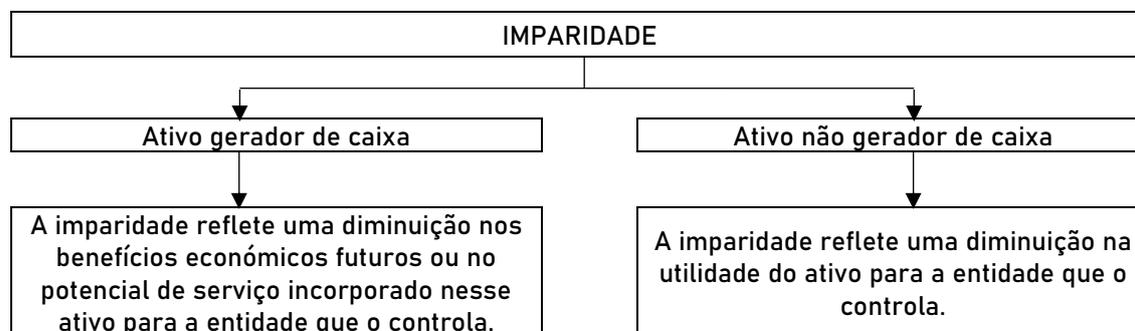
Em alguns casos, um ativo pode gerar fluxos de caixa embora seja principalmente detido para prestar um serviço.

A título meramente exemplificativo, um pavilhão gimnodesportivo de uma escola pública, que se destina a ser utilizado nas atividades desportivas e aulas de educação física dos alunos da escola, mas que pode ser cedido por meio de locação para eventos desportivos organizados por privados. O arrendamento do pavilhão é acessório em relação às atividades da instalação, e os ativos que geram fluxos de caixa não podem ser distinguidos dos ativos que não geram.

Em sentido inverso, um ativo pode gerar fluxos de caixa e ser usado também para efeitos de não geração de caixa, em que é exemplo um edifício público com 10 andares, nove dos quais estão arrendados a

terceiros a preços de mercado, e o outro é usado para os serviços administrativos da entidade. Todos os ocupantes do edifício usufruem de áreas comuns (tais como, elevadores, estacionamento, etc.).

Figura 1 – Imparidade nos ativos geradores de caixa



Identificação de um ativo gerador de caixa em imparidade

Como referido acima, num ativo gerador de caixa a imparidade reflete uma diminuição nos benefícios económicos futuros ou no potencial de serviço incorporados no ativo para a entidade que o controla, consistindo na diferença entre a quantia escriturada e o valor recuperável do ativo, quando a quantia escriturada do ativo exceder o seu valor recuperável.

Figura 2 – Existência de imparidade nos ativos geradores de caixa

Quantia Escriturada (QE)	Quantia Recuperável (QR)
O Ativo está em Imparidade: Se $QE > QR$	

Quadro 2 – Existência de imparidade - Definições

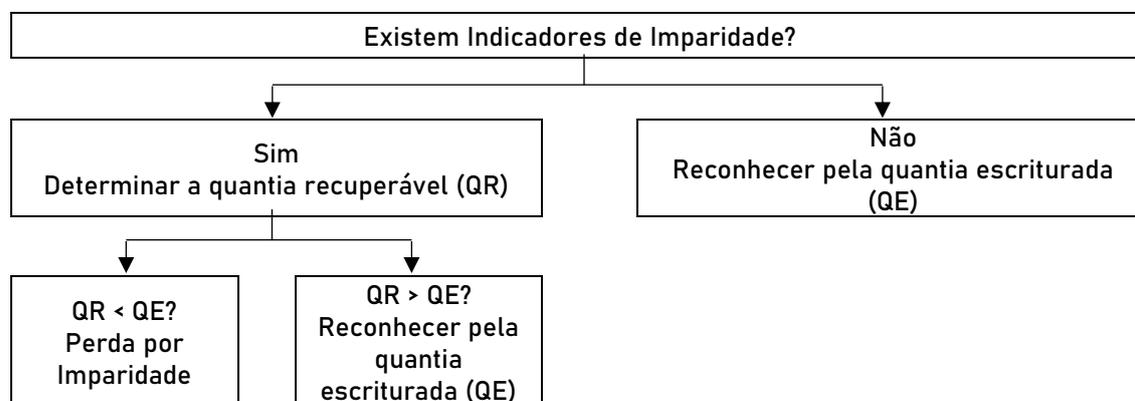
Termo	Definição
Uma unidade geradora de caixa	É o mais pequeno grupo de ativos identificáveis, detidos para gerar um retorno económico, que gera fluxos de caixa a partir do uso continuado e que é largamente independente de outros ativos ou grupos de ativos.
Quantia escriturada de um ativo intangível	É a quantia pela qual um ativo é reconhecido depois de deduzir qualquer amortização acumulada e perdas por imparidade acumuladas.
Quantia escriturada de um ativo fixo tangível	É a quantia pela qual esse ativo é reconhecido depois de deduzir qualquer depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas.
Quantia recuperável	É a maior quantia entre o justo valor de um ativo (ou de uma unidade geradora de caixa) menos custos de vender e o seu valor de uso.

Para determinar se um ativo gerador de caixa está em imparidade, deve utilizar-se um conjunto de indicadores ou indícios e, prosseguir-se com a realização de adequados testes de imparidade para aferir se existe uma redução de valor do ativo.

Por exemplo, uma entidade municipal pode ter um parque de estacionamento que atualmente está utilizado em apenas 25% da sua capacidade. Este parque é detido para fins comerciais e o órgão de gestão estimou que gera uma taxa económica de retorno quando a utilização atinge 75% ou mais da capacidade. A redução na utilização não é acompanhada por um aumento significativo nas cobranças do parqueamento. O ativo está em imparidade porque a sua quantia escriturada excede a sua quantia recuperável¹.

Se existirem indícios de imparidade, a entidade deverá realizar os testes de imparidade que formalmente julgar adequados, por via de fontes internas e externas de informação, isto é, proceder às estimativas do valor recuperável do ativo. Contudo, independentemente da existência deste tipo de indícios e das respetivas fontes de informação, a NCP 9 prescreve, em relação aos ativos intangíveis, que estes sejam testados anualmente quanto à existência de imparidades, enquanto não estiverem disponíveis para uso.

Figura 3 – Determinar perda por imparidade



Mensuração da Quantia Recuperável (QR)

A quantia recuperável é o maior valor entre o justo valor menos os custos de vender e o valor de uso. Se uma destas quantias exceder a quantia escriturada, o ativo não está em imparidade, pelo que nem sempre será necessário calcular o justo valor menos os custos de vender.

¹ Cfr. Parágrafo 14 da NCP 9.

Quadro 3 – Quantia recuperável

Justo Valor – Custos de Vender	Valor de Uso
A Quantia Recuperável (QR) será o maior valor de entre o Justo Valor – Custos de Vender e o Valor de Uso	

O justo valor menos custos de vender é considerado na determinação da quantia recuperável, que é comparada com a quantia escriturada, para aferir a existência de imparidades.

Quando não for possível calcular o justo valor menos os custos de vender, pode considerar-se o valor de uso do ativo como a sua quantia recuperável.

O valor de uso de um ativo gerador de caixa é o valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera obter do uso continuado de um ativo e da sua alienação no final da sua vida útil.

O cálculo do valor de uso reveste-se de alguma complexidade, pelo que convém atender ao detalhe das prescrições da NCP 9 onde consta um conjunto de orientações para o cálculo do valor de uso.

Reconhecimento e Mensuração de uma perda por imparidade

Os requisitos aplicáveis para mensurar a quantia recuperável aplicam-se tanto a ativos individuais como a unidades geradoras de caixa, apelidando-se ambos como “ativo”.

De acordo com a NCP 9, apenas quando a quantia recuperável de um ativo for inferior à sua quantia escriturada é que esta deve ser reduzida para a quantia recuperável. Essa redução é uma perda por imparidade e deve ser reconhecida imediatamente nos resultados.

As entidades só devem reconhecer um passivo quando a quantia estimada de uma perda por imparidade for superior à quantia escriturada do ativo respetivo se, e apenas se, tal for exigido por outra Norma.

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

Reversão da perda por imparidade de um ativo gerador de caixa

Se à data de relato verificar-se qualquer indício de que uma perda por imparidade de um ativo, reconhecida em períodos anteriores, possa ter diminuído ou deixado de existir, deve a entidade estimar a quantia recuperável desse ativo. Na avaliação da existência destes indícios devem ser utilizadas as mesmas fontes de informação, internas ou externas, que originaram a identificação da perda por imparidade, embora em sentido inverso.

A NCP 9 dispõe que *“Se houver um indício de que uma perda por imparidade reconhecida relativamente a um ativo possa ter diminuído ou deixado de existir, tal pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual pode necessitar de ser revisto e ajustado de acordo com a NCP aplicável ao ativo, mesmo que nenhuma perda por imparidade seja revertida”*.

Por outro lado, a NCP 9 reforça que *“uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um ativo deve ser revertida se, e apenas se, houver uma alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável do ativo desde a última perda por imparidade reconhecida.”* Se for este o caso, a quantia escriturada do ativo deve ser aumentada para a sua quantia recuperável. Esse aumento é uma reversão de uma perda por imparidade.

O aumento no valor escriturado de um ativo provocado pela reversão de uma perda por imparidade, não deve exceder a anterior quantia escriturada, líquida de amortizações ou depreciações, existente antes da ocorrência da redução de valor nos períodos anteriores.

CASO PRÁTICO Nº 01 – Reconhecimento de perda por imparidade

Em 01/01/2012, a Junta de Freguesia ABC colocou em serviço uma unidade geradora de caixa (de ora em diante designada por ativo) que construiu por um custo de 5 milhões de euros (5M€). Em 01/01/2017, alguns operadores privados disponibilizaram equipamentos semelhantes na mesma localidade, que provocaram uma redução das receitas geradas do ativo, quer pela diminuição na quantidade produzida quer pela redução dos preços.

Dada a redução das receitas, indício obtido pelas fontes internas da entidade, e dados os indícios decorrentes da informação obtida pelas fontes externas (fatores concorrenciais no mercado), é necessário estimar a quantia recuperável do ativo e identificar se existe uma perda por imparidade que deva ser reconhecida na contabilidade. O método de depreciação utilizado é o das quotas constantes, e que o ativo tem uma vida útil estimada de 10 anos e valor residual nulo.

Presentemente, não é possível determinar o justo valor do ativo menos custos de vender da instalação, no entanto, a alienação, no final da vida útil, acarreta um custo a suportar de meio milhão de euros (0,5M€).

A recuperação do ativo apenas pode ser determinada através do cálculo do valor de uso, pelo que os serviços financeiros da entidade prepararam os seguintes elementos:

- Orçamento de tesouraria para o período 2017-2021, com os fluxos de caixa associados ao ativo;
- Identificação e seleção de uma taxa de desconto de 5% ao ano, que representa uma taxa corrente no mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos associados ao ativo em questão.

(valores em M€)

Ano	Influxos de caixa futuros	Exfluxos de caixa futuros	Fluxos de caixa	Taxa de atualização	Valor atual dos fluxos de caixa
2012					
2013					
2014					
2015					
2016					
2017	0,65		0,65	5%	0,63
2018	0,64		0,64	5%	0,61
2019	0,63		0,63	5%	0,59
2020	0,60		0,60	5%	0,55
2021	0,58	0,5	0,08	5%	0,07
Valor de Uso					2,45

Continua

Continuação

A quantia recuperável do ativo, ou seja, o valor de uso dado não se conhecer o justo valor menos os custos de vender, é de 2,45 milhões de euros. Para determinação de eventual perda por imparidade a entidade deve comparar a quantia recuperável do ativo com a sua quantia escriturada, cuja estimativa se expõe no quadro seguinte:

(valores em M€)

Ano	Influxos de caixa futuros	Exfluxos de caixa futuros	Fluxos de caixa	Taxa de atualização	Valor atual dos fluxos de caixa	Depreciação acumulada	Quantia escriturada do ativo
							5,0
2012						0,5	4,5
2013						1,0	4,0
2014						1,5	3,5
2015						2,0	3,0
2016						2,5	2,5
2017	0,65		0,65	5%	0,63	3,0	2,0
2018	0,64		0,64	5%	0,61	3,5	1,5
2019	0,63		0,63	5%	0,59	4,0	1,0
2020	0,60		0,60	5%	0,55	4,5	0,5
2021	0,58	0,5	0,08	5%	0,07	5,0	0,0
Valor de Uso					2,45		

Desta forma, em 31 de dezembro de 2016:

Custo histórico	5,0
Depreciação acumulada	- 2,5
Quantia escriturada (QE)	2,5
Quantia recuperável (QR)	2,45
Perda por imparidade	- 0,05

Atendendo que a quantia escriturada (QE) excede a quantia recuperável (QR) em 0,05 milhões de euros, esta quantia corresponde à perda por imparidade que deve ser reconhecida de imediato nos resultados.

Lançamento	Conta	Descrição da conta	Débito	Crédito
Reconhecimento da perda por imparidade em 31/12/2016	655	Perdas por imparidade em ativos fixos tangíveis	0,05	
	4397	Perdas por imparidade acumuladas em outros ativos fixos tangíveis		0,05

CASO PRÁTICO Nº 02 – Reversão de perda por imparidade

No início de 2019, alguns dos operadores privados encerraram as suas instalações e isto significou que os impactos negativos nas receitas da entidade são menores do que as estimadas e projetadas no início de 2017. Esta alteração favorável indicia que pode ter-se alterado a quantia recuperável do ativo.

A entidade realizou novos cálculos e apurou que o valor de uso (e também a quantia recuperável) é, no início de 2019, de 1,49 milhões de euros.

Valores em milhões de euros

Ano	Influxos de caixa futuros	Exfluxos de caixa futuros	Fluxos de caixa	Taxa de atualização	Valor atual dos fluxos de caixa	Dereci_ Ação do Exercí_ cio	Depre_ ciação acumu_ lada	Quantia escrito_ rada do ativo
								5,0
2012						0,5	0,5	4,5
2013						0,5	1,0	4,0
2014						0,5	1,5	3,5
2015						0,5	2,0	3,0
2016						0,5	2,5	2,5
2017						0,49	2,99	1,96
2018						0,49	3,48	1,47
2019	0,69		0,69	5%	0,67	0,49	3,97	0,98
2020	0,67		0,67	5%	0,63	0,49	4,46	0,49
2021	0,65	0,5	0,15	5%	0,14	0,49	4,95	0,0
Valor de Uso					1,44			

Em 31 de dezembro de 2018:

Custo histórico	5,00
Depreciação acumulada	- 3,48
Quantia escriturada (QE)	1,47
Quantia recuperável (QR)	1,44
Perda por imparidade	- 0,03
Perda por imparidade reconhecida em 01/01/2017	- 0,05
Reversão de perda por imparidade	- 0,02

A reversão da perda por imparidade obtém-se pela diferença entre a perda por imparidade já reconhecida (0,05 M€) e a nova estimativa (0,03 M€), tendo como base as novas estimativas para o cálculo da quantia recuperável.

Descrição	Conta	Descrição da conta	Débito	Crédito
Reconhecimento da reversão perda por imparidade em 01/01/2019	4397	Perdas por imparidade acumuladas em outros ativos fixos tangíveis	0,02	
	7625	Reversões de perdas por imparidade de ativos fixos tangíveis		0,02

2.2 Inventários – NCP 10

No SNC-AP, quer na sua estrutura concetual, quer na NCP 10 – Inventários, não é expressa diretamente a opção do sistema de inventário a utilizar. Contudo, pelas características exigidas à informação financeira produzida pelo SNC-AP, designadamente a verificabilidade e pela periodicidade do relato mensal está implícita a adoção do sistema de inventário permanente. Este é o sistema de inventário de utilização obrigatória para as entidades abrangidas pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC)².

O sistema de inventário permanente permite o controlo de inventários o saldo da conta de inventário reflete as existências em armazém), através do registo dos respetivos movimentos na contabilidade (compras / mercadorias / custo das mercadorias vendidas). Tomando como referência a norma legal acima mencionada, apresentam-se os termos genéricos da aplicação do sistema de inventário permanente:

- Proceder às contagens físicas dos inventários com referência ao final do período, ou, ao longo do período, de forma rotativa, de modo a que cada bem seja contado, pelo menos, uma vez em cada período;
- Identificar os bens quanto à sua natureza, quantidade e custos unitários e globais, por forma a permitir a verificação, a todo o momento, da correspondência entre as contagens físicas e os respetivos registos contabilísticos.

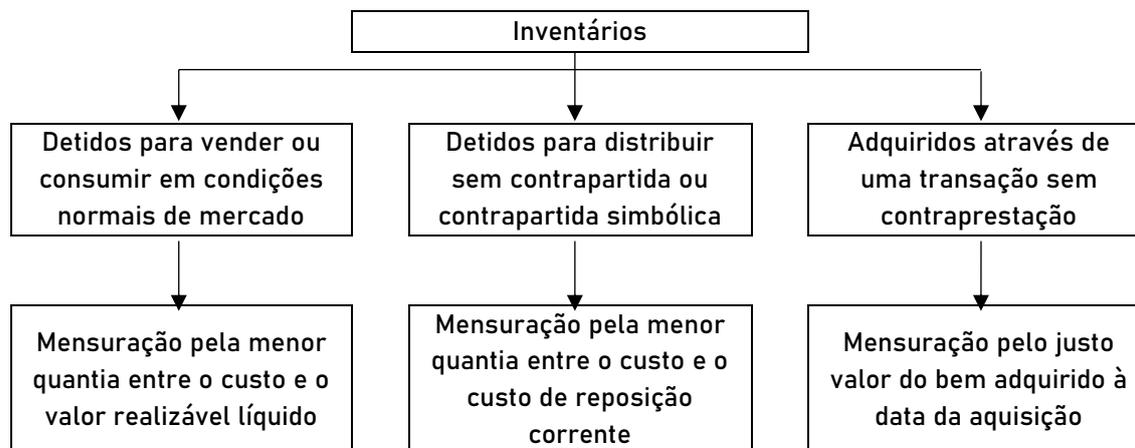
Mensuração de inventários

A mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias através das quais os elementos das demonstrações financeiras são reconhecidos e mostrados nas mesmas.

A mensuração de inventários mais comum é feita pelo custo de aquisição, quando os inventários forem adquiridos através de uma transação com contraprestação. Porém, existem situações em que a mensuração deve ser feita tendo em conta as circunstâncias da sua aquisição ou o destino que se lhes pretende dar, como se ilustra:

² Excecionando-se as microentidades e as entidades previstas no n.º 4 do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho que altera o Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, que aprova o SNC.

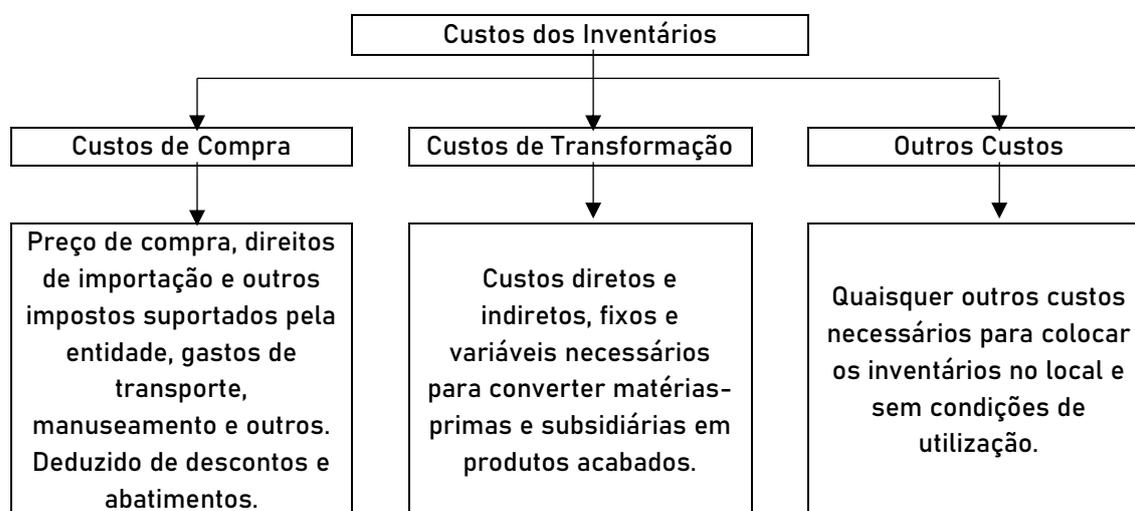
Figura 4 – Métodos de mensuração de Inventários



Custo dos inventários

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

Figura 5 – Custos dos Inventários



Podem ocorrer gastos que não devem incluir o custo dos inventários, sendo reconhecidos como gastos no período em que são suportados, como por exemplo:

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

2.3 Rendimentos de Transações com Contraprestações – NCP 13

As entidades públicas podem obter rendimentos de transações com e/ou sem contraprestação.

A NCP 13 - Rendimentos de Transações com Contraprestação tem por objetivo, prescrever o tratamento contabilístico dos rendimentos provenientes de transações e acontecimentos que tenham uma contraprestação. Esta Norma destaca como aspeto principal a determinação do momento do reconhecimento, dado que o rendimento deve ser reconhecido quando for provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço e estes benefícios possam ser mensurados com fiabilidade.

Esta Norma aplica-se na contabilização do rendimento proveniente das seguintes transações e acontecimentos com contraprestação:

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

Por prestação de serviços entende-se o desempenho pela entidade de uma tarefa contratualmente acordada durante um determinado período de tempo. Os serviços podem ser prestados num único período ou durante mais do que um período (por exemplo: gestão de instalações de água, o transporte escolar e custas judiciais). As prestações de serviços associadas a contratos de construção são tratadas nos termos da NCP 12.

Por “bens” entende-se todos os bens produzidos pela entidade para vender (por exemplo, publicações) e bens comprados para revender (tais como mercadorias ou terrenos e outros imóveis detidos para revenda).

O uso de ativos da entidade por parte de terceiros dá origem a rendimentos na forma de:

- Juros - débitos pelo uso de caixa ou equivalentes de caixa ou quantias devidas à entidade;

Quadro 4 – Transações com contraprestação - Definições

Termo	Definição
Transações com contraprestação	São transações pelas quais uma entidade recebe ativos ou serviços, ou extingue passivos, e dá diretamente em troca um valor aproximadamente igual (principalmente na forma de dinheiro, bens, serviços, ou uso de ativos) a uma outra entidade.
Transações sem contraprestação	São transações que não sejam transações com contraprestação. Nas transações sem contraprestação, uma entidade ou recebe valor de uma outra entidade sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual, ou dá valor a uma outra entidade sem receber diretamente em troca valor aproximadamente igual.
Justo valor	Quantia pela qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedores e dispostas a negociar, numa transação em que não há relacionamento entre elas.

Mensuração do Rendimento

O rendimento é mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber:

- Pelo justo valor dos bens ou serviços recebidos, ajustado pela quantia transferida de caixa ou seus equivalentes;
- Quando o justo valor dos bens ou serviços recebidos não puder ser mensurado com fiabilidade, o rendimento é mensurado pelo justo valor dos bens ou serviços cedidos, ajustado pela quantia transferida de caixa ou seus equivalentes.

Mensuração da Prestação de Serviços

Os rendimentos de transações relacionados com prestações de serviços são mensurados pelo método da percentagem de acabamento, quando o desfecho da transação pode ser estimado com fiabilidade, estando satisfeitas todas as seguintes condições:

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

Mensuração da Venda de Bens

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

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

Mensuração de Juros, Royalties e Dividendos e distribuições similares

O rendimento proveniente do uso por terceiros de ativos da entidade que geram juros, deve ser reconhecido usando os seguintes tratamentos contabilísticos:

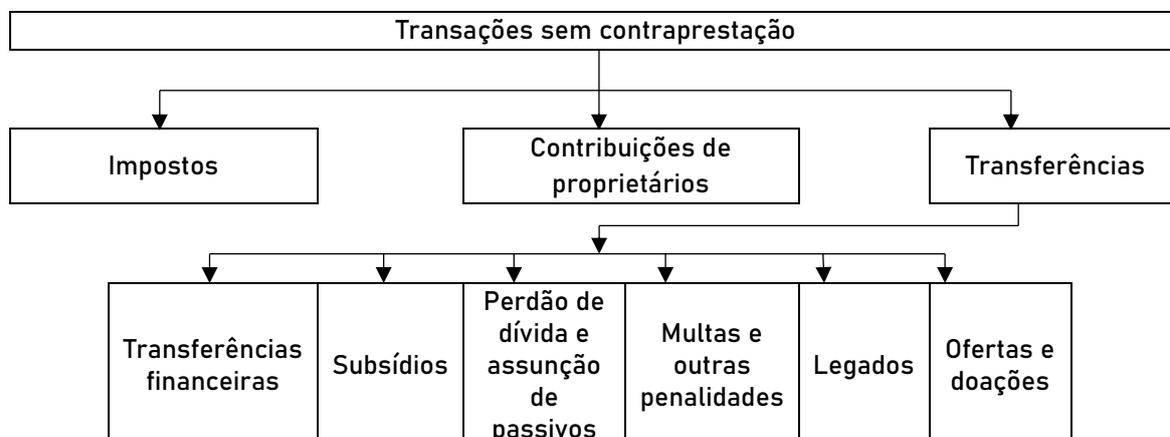
- Os juros devem ser reconhecidos numa base proporcional ao tempo do rendimento real do ativo;

2.4 Rendimentos de Transações sem Contraprestações – NCP 14

A NCP 14 - Rendimentos de Transações sem Contraprestação tem por objetivo prescrever o tratamento contabilístico dos rendimentos provenientes de transações sem contraprestação.

Na NCP 14 são identificadas as seguintes transações sem contraprestação:

Figura 6 – Tipos de transações sem contraprestação



Quadro 5 – Transações sem contraprestações - Definições

Tema	Definição
Impostos	São benefícios económicos ou potencial de serviço obrigatoriamente pagos ou a pagar a entidades públicas, de acordo com disposições legais adequadas, criadas para proporcionar rendimento às administrações públicas. Para efeitos da NCP 14 os impostos incluem as contribuições e quotizações obrigatórias para regimes de segurança social, mas não incluem multas ou outras penalidades aplicadas por violações de disposições legais.
Transferências	São influxos de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço provenientes de transações sem contraprestação que não sejam impostos

Quadro 6 – Tipos de transferências de transações sem contraprestação

Tipos de transferências	Características
Transferências financeiras	Têm por objetivo financiar os dispêndios correntes ou de capital das entidades beneficiárias. Em regra, as transferências correntes são contabilizadas na Classe 7 - Rendimentos e as de capital na Classe 5 - Património Líquido. Se existirem condições, as mesmas são registadas em rendimentos a reconhecer (Classe 2) até que as condições sejam cumpridas.
Multas e outras penalidades	Multas e outras penalidades são benefícios económicos ou potencial de serviço recebido ou a receber por uma entidade pública, de pessoas singulares ou coletivas, conforme determinado por um tribunal ou outro organismo com poderes legais, em consequência dessas pessoas terem violado requisitos legais ou regulamentares em vigor. As multas e outras penalidades são reconhecidas como rendimento quando a quantia a receber satisfizer a definição de ativo e os respetivos critérios para reconhecimento. Os ativos provenientes de multas e outras penalidades são mensurados pela melhor estimativa do influxo de recursos para a entidade.
Legados	Um legado é uma transferência feita de acordo com o testamento da pessoa falecida. Os legados que satisfaçam a definição de ativo são reconhecidos como ativos e património líquido (conta 594 - Doações) quando for provável que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço fluam para a entidade e o justo valor dos mesmos possa ser mensurado com fiabilidade. Se existirem condições associadas, já não há o reconhecimento inicial no património líquido. Nas situações em que os bens legados estão sujeitos a tributação, a autoridade fiscal pode já ter determinado o justo valor do ativo legado à entidade, e essa quantia pode estar já disponível para a entidade. Os legados são mensurados pelo justo valor dos recursos recebidos ou a receber.
Ofertas e doações	Ofertas e doações são transferências voluntárias de ativos, incluindo dinheiro ou outros ativos monetários, ou bens e serviços em espécie, que uma entidade põe à disposição de outra, normalmente livre de especificações. As ofertas e doações são reconhecidas como ativos e património líquido quando for provável que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço fluam para a entidade e o justo valor dos ativos possa ser mensurado com fiabilidade. Se os ativos são recebidos sem imposição de condições, o ganho deve ser reconhecido imediatamente no património líquido. Se existir imposição de condições, é reconhecido um passivo que é reduzido à medida que as condições são satisfeitas ao mesmo tempo que é reconhecido o ganho. No reconhecimento inicial, as ofertas e doações, incluindo bens em espécie, são mensurados pelo seu justo valor à data de aquisição que pode ser certificado por referência a um mercado ativo ou por avaliação.

Transferências financeiras

As transferências satisfazem a definição de um ativo, quando a entidade controla os recursos em consequência de um acontecimento passado (a transferência), e espera receber desses recursos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço. As transferências satisfazem os critérios de reconhecimento de um ativo, quando for provável que o influxo de recursos ocorra, e o seu justo valor possa ser mensurado com fiabilidade.

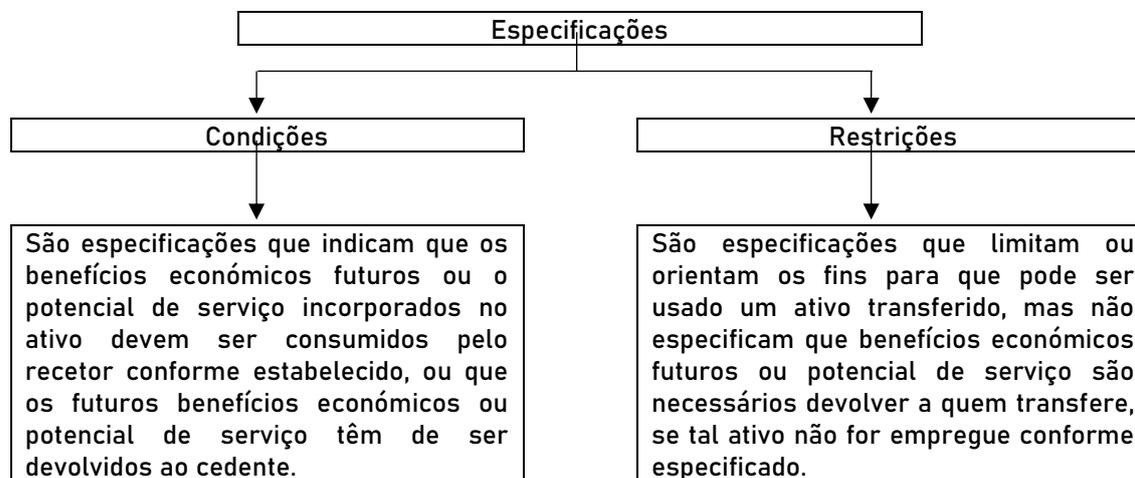
Uma entidade obtém o controlo de recursos transferidos, seja quando os recursos foram transferidos para a entidade, seja quando a entidade detém um direito vinculativo perante o cedente. Muitos acordos para a transferência de recursos tornam-se vinculativos para todas as partes, mesmo antes da própria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

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

As especificações são os termos impostos, por lei, regulamento ou um acordo vinculativo, sobre o uso de um ativo transferido por entidades externas à entidade que relata. Uma entidade deve analisar todas as especificações contidas nos acordos de transferência para determinar se assume um passivo quando aceita recursos transferidos.

As especificações podem ser condições ou restrições:

Figura 7 – Tipos de especificações



As condições e as restrições podem exigir que uma entidade use ou consuma os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço incorporado num ativo para um determinado fim (obrigação de desempenho).

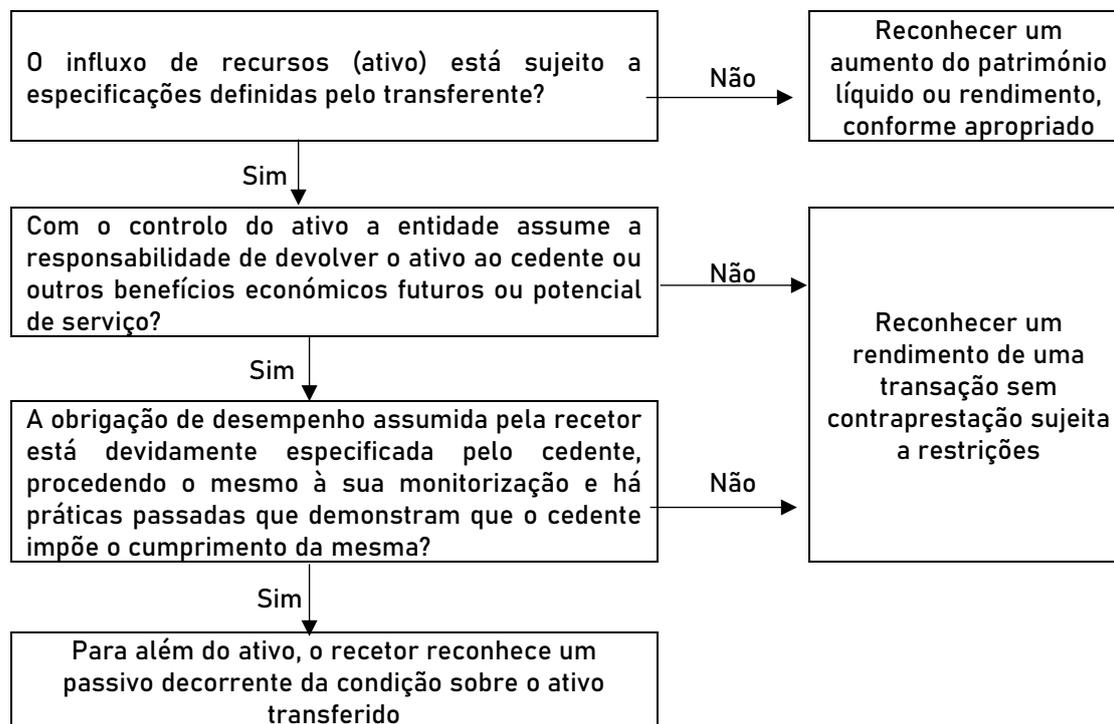
No reconhecimento inicial, só as condições exigem que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço sejam devolvidos ao cedente no caso de as especificações serem violadas (obrigação de retorno). Assim, a existência de restrições ou condições influencia o tratamento contabilístico.

Para se determinar se uma especificação sobre ativos transferidos é uma restrição ou uma condição deve atender-se à substância dos termos e não à sua forma legal³.

Na presença de especificações, deve ser efetuada uma avaliação se as mesmas são condições, o que leva ao reconhecimento também de um passivo para além do ativo proveniente de uma transação sem contraprestação, devendo observar-se o seguinte processo:

³ Cfr. parágrafos 17 a 22 da NCP 14.

Figura 8 – Método de avaliação sobre se as especificações são restrições



2.5 Provisões, Ativos e Passivos Contingentes – NCP 15

A NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, tem por objetivo definir provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, e identificar as circunstâncias em que as provisões devem ser reconhecidas e como devem ser mensuradas.

A NCP 1 exige que seja divulgada informação acerca de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes em notas explicativas às demonstrações financeiras, mais precisamente a nota 15, para permitir que os utilizadores compreendam a sua natureza, oportunidade e quantia.

Esta norma não se aplica a:

- Provisões e passivos contingentes provenientes de benefícios sociais proporcionados por uma entidade, pelos quais não receba retribuição que seja aproximadamente igual ao valor dos bens e serviços que presta como contrapartida direta dos benefícios sociais;
- Contratos executórios, exceto quando o contrato seja oneroso, sujeito a outras disposições de outras alíneas deste parágrafo;

- Contratos de seguro no âmbito das normas internacionais ou nacionais de contabilidade relevantes que tratem de contratos de seguro;
- Que estejam cobertos por uma outra NCP;
- Originados em impostos sobre o rendimento ou equivalentes a impostos sobre o rendimento; e
- Benefícios de empregados, exceto benefícios de cessação de emprego que surjam em consequência de uma reestruturação, conforme tratado na NCP 15.

Quadro 7 – Provisões, ativos e Passivos contingentes - Definições

Tema	Definição
Provisão	Passivo de momento ou quantia incerta.
Ativo contingente	Um ativo possível que decorre de acontecimentos passados e cuja existência apenas será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente controlados pela entidade.
Passivo contingente	Obrigação possível que decorre de acontecimentos passados e cuja existência apenas será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente controlados pela entidade; ou Obrigação presente que decorre de acontecimentos passados mas não é reconhecida, porque: <ul style="list-style-type: none"> • Não é provável que seja exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para extinguir a obrigação; ou • A quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade
Acontecimento que cria obrigações	Um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva que resulta no facto de uma entidade não ter qualquer alternativa realista senão extinguir essa obrigação.
Obrigação construtiva	Uma obrigação que deriva das ações de uma entidade quando: <ul style="list-style-type: none"> • Por via de um padrão estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração atual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outros que aceitará determinadas responsabilidades; e • Por isso, a entidade criou uma expectativa válida por parte desses outros de que aceitará essas responsabilidades.

As provisões podem ser distinguidas de outros passivos, tais como contas a pagar e acréscimos, porque há incerteza acerca do momento ou da quantia dos exfluxos futuros exigidos para a extinção da obrigação.

Por oposição:

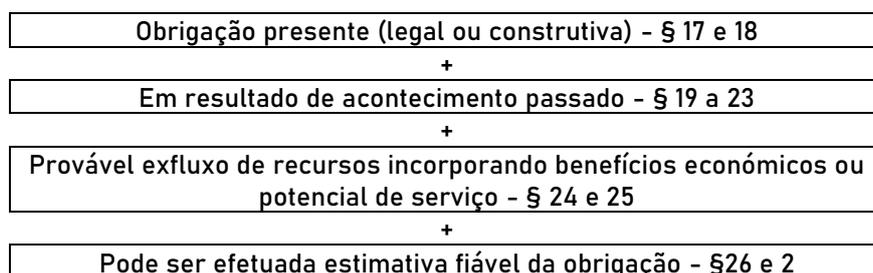
- As contas a pagar são responsabilidades para pagar bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos e tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor (e incluem

pagamentos relativos a benefícios sociais quando existam acordos formais para quantias específicas);

- Acréscimos são responsabilidades para pagar bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos, mas não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo quantias devidas a empregados (por exemplo, quantias relacionadas com férias a pagar). Ainda que, algumas vezes, seja necessário estimar a quantia ou momento dos acréscimos, a incerteza é muito menor do que nas provisões.

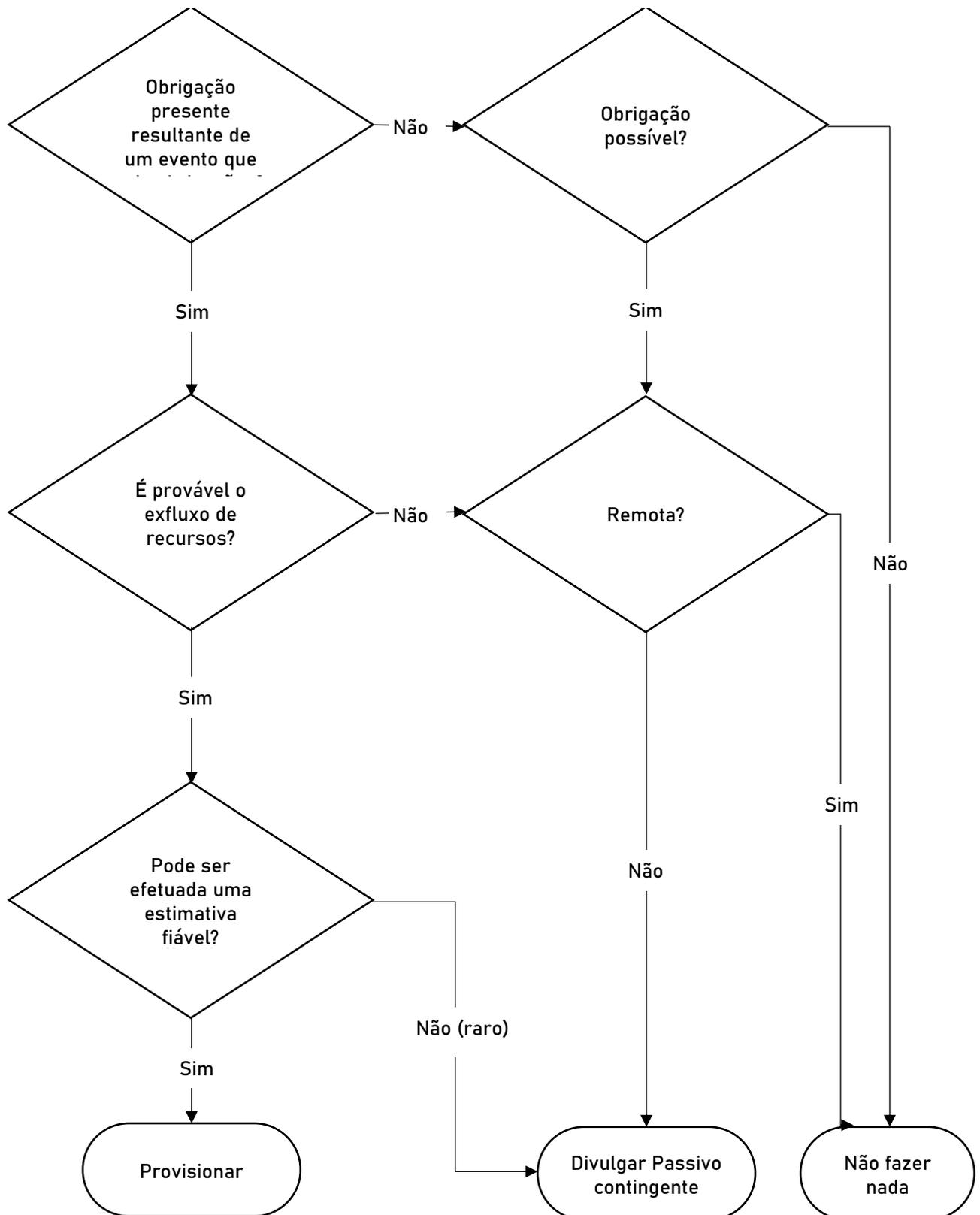
Todas as provisões são contingentes porque são incertas quanto ao momento ou à quantia. Contudo, no âmbito da NCP 15, o termo "contingente" é usado para passivos e ativos que não são reconhecidos porque a sua existência só será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos, não totalmente controlados pela entidade. Além disso, o termo "passivo contingente" é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.

Figura 9 – Requisitos para reconhecimento de provisão



Para facilitar a decisão do preparador da informação financeira no tratamento e reconhecimento das provisões, pode-se recorrer à seguinte árvore de decisão:

Figura 10 – Árvore de decisão para reconhecimento de provisão



CASO PRÁTICO N° 03 – Provisão para processo judicial em curso

No início do ano N a Junta de Freguesia ABC foi envolvida num processo judicial movido pela empresa contratada na sequência de abertura de um procedimento de ajuste direto para a realização de uma empreitada para preparação de terreno junto ao cemitério para o alargamento do mesmo para fins cemiteriais, reclamando esta uma indemnização de 20.000€.

Os advogados que representam a Junta de Freguesia ABC consideram provável que o processo venha a ter um desfecho desfavorável no final de N+2.

Considerando que o valor temporal do dinheiro é materialmente relevante e que a taxa de desconto reflete as avaliações correntes do valor temporal do dinheiro e os riscos associados ao passivo, sendo esta estimada em 5%.

$$\text{O Valor Atual da Provisão} = \frac{VP}{(1+td)^n}$$

VP = Valor da provisão

td = taxa de desconto

n = nº de anos até à extinção da obrigação

Valor atual da provisão: VAP = 17.276,75€

Cálculo do valor no final de cada ano:

Anos	Saldo inicial	Juros	Saldo final
N	17.276,75€	863,84€	18.140,59€
N+1	18.140,59€	907,03€	19.047,62€
N+2	19.047,62€	952,38€	20.000,00€

Lançamentos relativos ao reconhecimento inicial da provisão, assim como no final do ano N:

Descrição	Conta	Descrição da conta	Débito	Crédito
Reconhecimento da provisão [janeiro de N]	4397	Provisão período - processo judiciais em curso	17.276,75€	
	293	Provisões - Processos judiciais em curso		17.276,75€
Reconhecimento do gasto com juros [dezembro de N]	69182	Valor temporal do dinheiro	863,84€	
	293	Provisões - Processos judiciais em curso		863,84€

CASO PRÁTICO Nº 04 – Reversão da Provisão

Em relação ao caso prático anterior, no final do ano N+1 foram revistas as estimativas e a Junta de Freguesia ABC foi informada pelos seus advogados que deixou de ser provável que o processo judicial tenha uma conclusão negativa, sendo até muito provável que o desfecho do mesmo seja favorável aos interesses da Junta de Freguesia.

Lançamento contabilístico de reversão da provisão:

Descrição	Conta	Descrição da conta	Débito	Crédito
Pela Reversão da provisão [dezembro de N+1]	293	Provisões - Processos judiciais em curso	18.140,59€	
	7633	Reversões de provisões - Processos judiciais em curso		18.140,59€

2.6 Acontecimentos após a data de Balanço – NCP 17

A NCP 17 – Acontecimentos após a data de relato aplica-se na contabilização e divulgação de acontecimentos após a data de relato.

Os acontecimentos após a data de relato são aqueles que, quer sejam favoráveis, quer sejam desfavoráveis, ocorrem entre a data de relato e a data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão, pelo órgão de gestão.

Podem ser identificados dois tipos de acontecimentos:

- Os que dão lugar a ajustamentos em valores reconhecidos nas demonstrações financeiras, isto é, acontecimentos que proporcionam prova de condições existentes à data de relato;
- Os que não dão lugar a ajustamentos em valores reconhecidos nas demonstrações financeiras, isto é, acontecimentos indicativos de condições que surgiram após a data de relato.

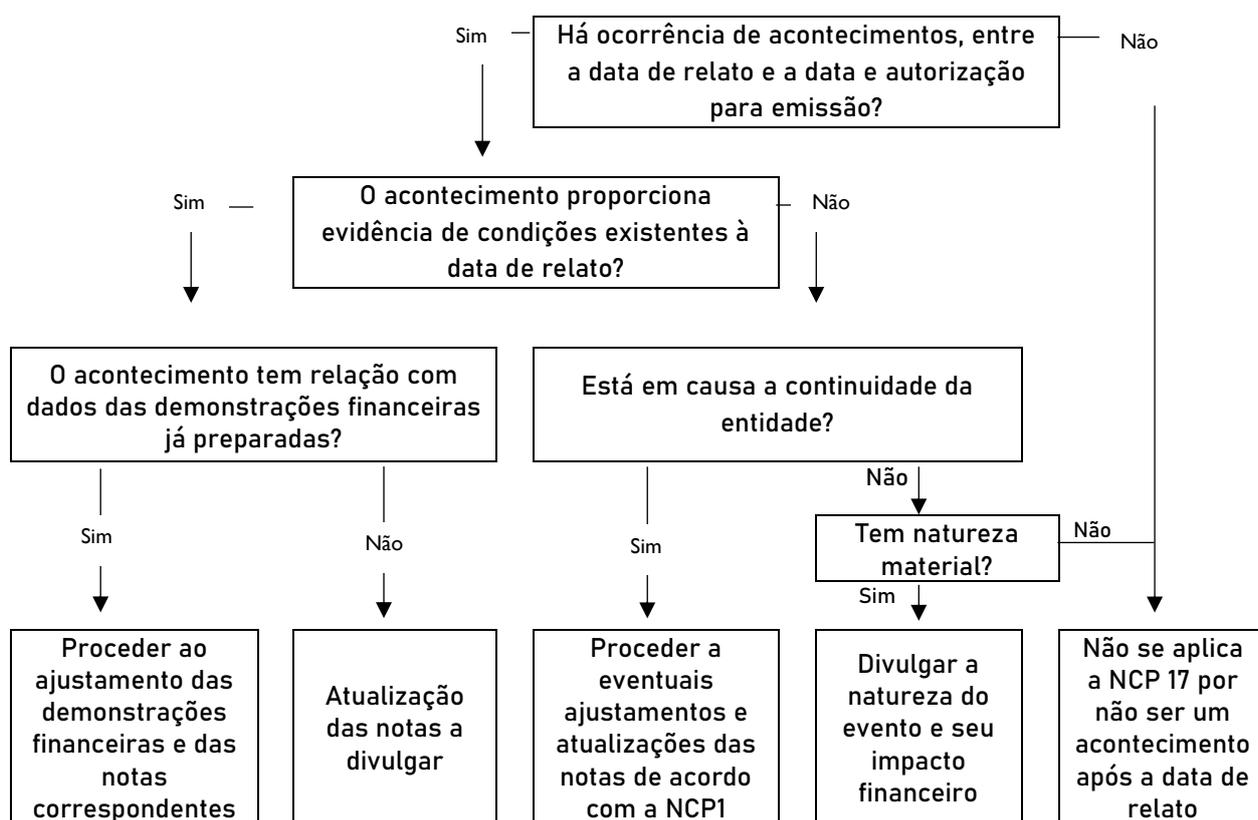
A NCP 17 – Acontecimentos após a data de relato tem como objetivo, estabelecer:

- Quando uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras relativamente a acontecimentos após a data de relato; e
- Os princípios sobre as divulgações que a entidade deve fornecer, tendo em conta, quer a data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão, quer os acontecimentos após a data do relato.

Assim, na determinação dos acontecimentos após a data de relato é necessário identificar:

- A data de relato - último dia do período de relato ao qual se referem as demonstrações financeiras;
- A data de autorização para emissão - data em que as demonstrações financeiras são aprovadas pelo órgão com autoridade para finalizar essas demonstrações financeiras e com responsabilidade pela respetiva prestação de contas. O processo de autorização da emissão das demonstrações financeiras pode variar consoante a natureza da entidade e o enquadramento legal a que a mesma está submetida.

Figura 11 – Árvore de decisão quanto aos acontecimentos após a data do balanço



III. Plano de Contas Multidimensional e as Notas de Enquadramento

O Plano de Contas Multidimensional (PCM) é um elemento essencial da contabilidade pública e do novo SNC -AP, dado que assegura a classificação, registo e relato das transações e acontecimentos de uma forma normalizada, sistemática e consistente.

O PCM é apresentado no Anexo III ao Decreto-Lei 192/2015 de 11/9, que aprova o SNC-AP.

Principais características do PCM:

- Compreende todas as entidades sujeitas ao SNC-AP;
- Está harmonizado com o SNC;
- Prevê contas para operações específicas;
- A conta 25 passa a ser apenas da financeira (Financiamentos obtidos) e deixa de ser de Devedores e Credores pela execução do orçamento;
- Com base nos mesmos códigos obtém-se informação na base de acréscimo e na base de caixa;
- Prevê a articulação das contas para efeitos de contabilidade financeira e orçamental.

Foram aprovadas as notas de enquadramento às contas do PCM⁴, as quais têm por objetivo ajudar na interpretação e ligação do PCM às respetivas normas de contabilidade pública. Para as pequenas entidades do regime simplificado, as referências efetuadas nas Notas de Enquadramento às Normas de Contabilidade Pública (NCP) específicas devem ser entendidas como referências aos capítulos equivalentes na Norma de Contabilidade Pública - Pequenas Entidades (NCP -PE).

O PCM pretende apoiar a classificação, registo e apresentação de informação comparável, fiável e relevante, pelo menos com os seguintes propósitos:

- Prestação de informação sobre a natureza das receitas e despesas públicas para efeitos de relato da execução face às estimativas constantes no orçamento, bem como apoio à avaliação do desempenho orçamental;
- Elaboração de demonstrações financeiras de finalidade geral, através do subsistema de contabilidade financeira;
- Elaboração do cadastro dos bens e direitos das Administrações Públicas e cálculo das respetivas depreciações e amortizações;
- Apoio à elaboração do relatório de gestão que acompanha as contas individuais e consolidadas;

⁴ Pela Portaria 189/2016 de 14 de julho.

- Apoio à preparação das contas nacionais (agregados estatísticos).

Neste sentido, o PCM integra contas que poderão ser utilizadas na contabilidade orçamental, financeira e nas contas nacionais e para efeitos de cadastro de bens e direitos.

A característica da multidimensionalidade permite também que, a partir do mesmo código de contas, seja obtida simultaneamente informação em base de acréscimo e em base de caixa modificada.

Não obstante a sua estrutura unificada do PCM, dado que o plano é único para todas as entidades das Administrações Públicas, o mesmo apresenta uma grande adaptabilidade uma vez que as entidades têm flexibilidade para ajustarem o Plano às suas necessidades específicas, podendo criar subcontas de nível inferior.

A partir do PMC será desenvolvido um Plano de Contas Central do Ministério das Finanças, um Plano de Contas Setorial (adaptado pela DGAL à realidade das Autarquias Locais e perfeitamente compatível com o Plano Central) e um Plano de Contas Local, das entidades que terá que respeitar as mesmas regras, ou seja, apenas admitirá a criação de subcontas de nível inferior de contas já existentes nos Planos de Contas de nível superior.

IV. As Demonstrações Financeiras

As demonstrações financeiras de finalidade geral são as que se destinam a satisfazer as necessidades de utilizadores que não estejam em posição de exigir relatórios elaborados para ir ao encontro das suas necessidades particulares de informação.

As demonstrações financeiras proporcionam, aos utilizadores, informação sobre:

- Os recursos e obrigações de uma entidade à data de relato;
- Os gastos suportados e rendimentos obtidos durante o período de relato;
- Os fluxos de recursos entre datas de relato.

Os componentes das demonstrações financeiras formam um conjunto completo de demonstrações financeiras individuais ou consolidadas que compreende:

- Um balanço;
- Uma demonstração dos resultados por natureza;
- Uma demonstração das alterações no património líquido;
- Uma demonstração de fluxos de caixa;

- Anexo às demonstrações financeiras (notas compreendendo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas).

No caso das entidades públicas, é necessário preparar demonstrações financeiras previsionais, designadamente balanço, demonstração dos resultados por natureza e demonstração dos fluxos de caixa, com o mesmo formato das históricas, que devem ser aprovadas pelos órgãos de gestão competentes.

As demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. A apresentação apropriada exige a representação fiel dos efeitos das transações, outros acontecimentos e condições, de acordo com as definições e critérios de reconhecimento de ativos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na Estrutura Concetual e nas NCP.

Responsabilidade pelas demonstrações financeiras

Uma entidade que relata pode distinguir entre quem é responsável pela elaboração das demonstrações financeiras, quem é responsável pela sua apresentação e divulgação, e ainda quem é responsável pela sua aprovação.

Relativamente à preparação, apresentação e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, do setor público alargado, a responsabilidade cabe ao departamento financeiro central no âmbito do Ministério das Finanças.

Na elaboração das demonstrações financeiras devem ser observados os seguintes princípios:

- Continuidade;
- Consistência;
- Informação comparativa;
- Materialidade e agregação;
- Não compensação.

Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras

O período de relato, em regra, é coincidente com o ano civil, e as apresentações das demonstrações financeiras devem acontecer, pelo menos, anualmente.

De referir ainda, que uma entidade deve estar em posição de elaborar e apresentar publicamente as suas demonstrações financeiras individuais e consolidadas, aprovadas pelo órgão competente, dentro dos prazos estabelecidos por lei de forma a não diminuir a sua utilidade.

Estrutura do Balanço

O balanço deve apresentar os ativos e os passivos classificados em correntes e não correntes.

Quadro 8 – Definição de Correntes e não Correntes

Tema	Definição
Correntes	Itens dentro do ciclo operacional (Período menor ou igual a 12 meses.
Não Correntes	Itens fora do ciclo operacional (Período superior a 12 meses)

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

- Espera-se que seja realizado, ou que esteja detido para venda ou consumo, no decurso do ciclo operacional normal da entidade;
- Seja detido principalmente com a finalidade de ser negociado;
- Espera-se que seja realizado dentro de 12 meses após a data de relato; ou
- É caixa ou um equivalente a caixa, a menos que seja limitada a sua troca ou uso para regularizar um passivo durante pelo menos 12 meses após a data de relato.

Todos os outros ativos devem ser classificados como não correntes. A presente Norma usa o termo ativos não correntes para incluir ativos tangíveis, intangíveis e ativos financeiros de longo prazo. A título meramente exemplificativo, apresenta-se o seguinte quadro:

Quadro 9 – Composição do ativo corrente e não corrente

Ativo Corrente	Ativo não corrente
<ul style="list-style-type: none"> • Caixa e equivalentes de caixa • Clientes, contribuintes e utentes • Inventários • Outros ativos financeiros • Acionistas/Sócios 	<ul style="list-style-type: none"> • Ativos Intangíveis • Ativos fixos tangíveis • Propriedades de Investimento • Participações Financeiras • Acionistas/Sócios

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

- Espera-se que seja extinto (pago) no decurso do ciclo operacional normal da entidade;
- Seja detido principalmente com a finalidade de ser negociado;
- Tenha um prazo de vencimento dentro de 12 meses após a data de relato; ou
- A entidade não tenha um direito incondicional de diferir o seu pagamento (extinção) durante pelo menos 12 meses após a data de relato.

Todos os outros passivos devem ser classificados como passivos não correntes. A título meramente exemplificativo, apresenta-se o seguinte quadro:

Quadro 10 – Composição do passivo corrente e não corrente

Passivo Corrente	Passivo não corrente
<ul style="list-style-type: none"> • Dívidas a pagar • Acréscimos de gastos relativos a empregados • Descobertos bancários • Dívidas ao Estado • Dividendos a pagar • Parte dos pagamentos a curto prazo nos financiamentos a M/LP • Adiantamentos de clientes 	<ul style="list-style-type: none"> • Financiamento de longo prazo pagável a mais de 12 meses • Provisões • Responsabilidades por benefícios pós-emprego • Passivos por impostos diferidos • Outras contas a pagar

Estrutura da Demonstração de Resultados

Todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período são incluídos na determinação do resultado do período, a menos que uma NCP específica exija de maneira diferente.

Quadro 11 – Estrutura da Demonstração de Resultados por natureza

+ Rendimentos
- Gastos
= Resultado Líquido do Período

RLP = (Rendimentos – Gastos)

RLP = Variação no património Líquido

Estrutura da Demonstração das Alterações no Património Líquido

As alterações no património líquido de uma entidade entre duas datas de relato refletem o aumento ou a diminuição nos seus ativos e passivos durante o período.

A demonstração de alterações no património líquido deve evidenciar:

- O resultado do período;
- Os rendimentos e gastos do período que, como exigido por outras Normas, seja reconhecido diretamente no património líquido;
- O total de rendimentos e de gastos do período (somatório de (a) e (b)), mostrando separadamente as quantias totais atribuíveis aos proprietários da entidade que controla e aos interesses minoritários; e
- Para cada componente do património líquido separadamente divulgado, os efeitos de alterações em políticas contabilísticas e correções de erros reconhecidos de acordo com a NCP 2— Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros.

Estrutura da Demonstração de Fluxos de Caixa

A informação incluída na demonstração de fluxos de caixa é útil aos utilizadores das demonstrações financeiras que estão geralmente interessados em saber como é que a entidade gera e usa os seus recursos financeiros.

A demonstração de fluxos de caixa deve ser estruturada por atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Atividades Operacionais

Os fluxos de caixa das atividades operacionais são fundamentalmente provenientes das transações que constituem a principal fonte de geração de recursos financeiros da entidade, como exemplo:

- Recebimentos de impostos, contribuições, taxas e multas;
- Recebimentos pela venda de bens e prestação de serviços;
- Recebimentos de subsídios ou transferências e outras dotações ou autorizações orçamentais atribuídas pelo Governo central ou outras entidades do setor público;
- Pagamentos a outras entidades do setor público para financiar as suas operações (não incluindo empréstimos);

- Pagamentos a fornecedores de bens e serviços
- Pagamentos a empregados

Atividades de Investimento

A divulgação separada de fluxos de caixa provenientes das atividades de investimento é importante porque tais fluxos representam a extensão das saídas de caixa no sentido de obter recursos que se espera contribuam para a prestação futura de serviços da entidade. Apenas as saídas de caixa que resultem num ativo reconhecido no balanço são elegíveis para se classificarem como atividades de investimento. São exemplos de fluxos de caixa provenientes da atividade de investimento:

- Pagamentos para adquirir ativos fixos tangíveis, intangíveis e outros ativos de longo prazo. Estes pagamentos incluem os relativos a custos de desenvolvimento capitalizados e trabalhos para a própria entidade;
- Recebimentos provenientes da venda de ativos fixos tangíveis, intangíveis e outros ativos de longo prazo;
- Pagamentos para adquirir instrumentos de capital próprio ou de dívida de outras entidades e interesses em empreendimentos conjuntos (que não sejam pagamentos relativos a instrumentos considerados equivalentes de caixa ou instrumentos financeiros detidos para negociação);

Atividades de Financiamento

A divulgação separada dos fluxos de caixa provenientes das atividades de financiamento é importante porque é útil para estimar os fluxos de caixa futuros a pagar a financiadores de capital à entidade. São exemplos de fluxos de caixa provenientes de atividades de financiamento:

- Recebimentos provenientes da emissão de títulos de dívida, empréstimos, livranças, obrigações, hipotecas e outros empréstimos de curto ou longo prazo;
- Reembolsos de empréstimos obtidos;
- Pagamentos efetuados por um locatário relativos à redução do passivo em aberto de uma locação financeira, incluindo juros.

Esta demonstração tem no final uma seção que visa efetuar uma conciliação entre o saldo de gerência apurado na contabilidade orçamental, e caixa e equivalentes, apurado na DFC, assegurando por esta via,

uma consistência entre o subsistema da contabilidade orçamental e o subsistema da contabilidade financeira.

Notas explicativas às demonstrações financeiras (anexo)

O modelo de notas explicativas às demonstrações financeiras constitui uma coletânea das divulgações exigidas nas NCP. Deverá ser seguida a sequência numérica indicada, em conformidade com as divulgações que deve efetuar. As notas relativamente às quais se considere não existir informação que justifique a sua divulgação não serão utilizadas, devendo manter-se, contudo o número de ordem das que forem utilizadas. A informação pretendida pode ser apresentada em quadros para uma mais fácil divulgação. O Manual de Implementação do SNC-AP inclui exemplos desses quadros. Para melhor enquadramento dos textos constantes dessas divulgações, deve-se recorrer à leitura das normas contabilísticas respetivas.