

CCDR NORTE

SNC-AP

CONTABILIDADE FINANCEIRA – NCP-PE
ATIVOS NÃO CORRENTES

Porto, junho 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	8
2.1 Ativos não Correntes	9
2.1.1 Ativos Intangíveis – NCP 3	10
2.1.2 Ativos Fixos Tangíveis – NCP 5.....	12
CASO PRÁTICO N° 01 – Aquisição com contraprestação	16
2.1.3 Locações – NCP 6.....	17
CASO PRÁTICO N° 02 – Locação Operacional	19
2.1.4 Propriedades de Investimento – NCP 8.....	20
CASO PRÁTICO N° 03 – Propriedade de Investimento (Justo Valor)	23
CASO PRÁTICO N° 04 – Transferência de AFT para Propriedade de Investimento.....	24
CASO PRÁTICO N° 05 – Transferência de Propriedade de Investimento para AFT.....	25

Índice de Quadros

Quadro 1 – Critérios gerais de reconhecimento dos elementos das Demonstrações Financeiras	7
Quadro 2 – Principais normas de contabilidade financeira presentes na NCP-PE	8
Quadro 3 – NCP agrupadas por temas contabilísticos.....	9
Quadro 4 – Mensuração subsequente dos Ativos Fixos Tangíveis.....	14
Quadro 5 – Método de contabilização das Locações Financeiras	18
Quadro 6 – Método de contabilização das Locações Operacionais.....	18
Quadro 7 – Propriedades de Investimento - Definições	20
Quadro 8 – Modelos de mensuração por tipo de (alteração do uso) transferência do ativo.....	22

Índice de Figuras

Figura 1 – Os subsistemas de contabilidade do SNC-AP	6
Figura 2 – Fluxo da contabilidade financeira no SNC-AP.....	7
Figura 3 – Mensuração inicial dos Ativos Intangíveis.....	12
Figura 4 – Mensuração inicial dos Ativos Fixos Tangíveis	13
Figura 5 – Mensuração inicial das Propriedades de Investimento.....	21

Lista de Acrónimos e Abreviaturas

AFT – Ativos Fixos Tangíveis

CCDR-NORTE – 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

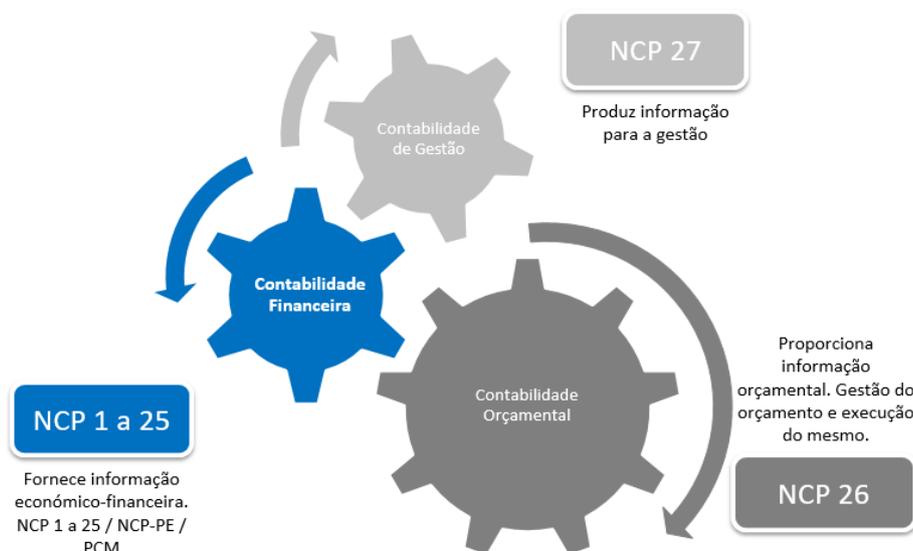
VPT – Valor Patrimonial Tributário

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 Conceptual (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.

Figura 1 – Os subsistemas de contabilidade do SNC-AP

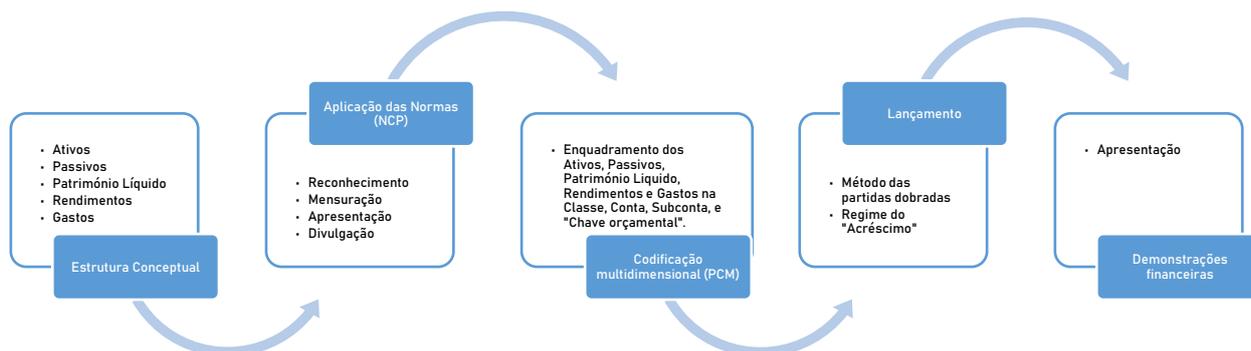


Contabilidade financeira - obtendo-se informação atual e variações dos ativos, dos passivos, do património líquido, dos fluxos de caixa, dos ganhos e dos rendimentos. Principal função proporcionar informação sobre a situação financeira das entidades (transparência);

Contabilidade orçamental - para registo do orçamento de receita e sua execução (liquidação e cobrança) e registo do orçamento da despesa e sua execução (cabimento, compromisso, obrigação e pagamento). Principal função controlar os créditos orçamentais (legalidade);

Contabilidade de gestão - da qual se obtém informação dos custos por atividades, por funções, bens ou serviços. Principal função facultar informação sobre os custos das políticas públicas e fixação de taxas e preços (estimar).

Figura 2 – Fluxo da contabilidade financeira no SNC-AP



A Estrutura Conceptual exige que qualquer dos elementos das demonstrações financeiras (ativos, passivos, património líquido, rendimentos e gastos) corresponda à sua definição e possa ser fiavelmente mensurado:

Quadro 1 – Critérios gerais de reconhecimento dos elementos das Demonstrações Financeiras

CONCEITOS DOS ELEMENTOS		CRITÉRIOS DE RECONHECIMENTO
<p>ATIVO Recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado, do qual se espera que proporcione para a entidade influxos de potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros.</p>	<p>PASSIVO Obrigação presente da entidade originada num evento passado que gera uma saída de recursos.</p>	<p>a) O item satisfaz a definição de um elemento;</p> <p>b) O item pode ser mensurado de uma forma que assegure as características qualitativas e tome em consideração os constrangimentos à informação financeira.</p>
<p>PATRIMÓNIO LÍQUIDO Corresponde ao valor agregado dos seus ativos, deduzidos dos passivos, com referência à data do relato financeiro.</p>		
<p>RENDIMENTOS Aumentos no património líquido, que não sejam os resultantes de contribuições para o património líquido.</p>	<p>GASTOS Diminuições no património líquido, que não sejam as resultantes de distribuições do património líquido.</p>	

II. As principais normas de contabilidade financeira

A NCP-PE reflete, para além da Estrutura Conceptual, o resumo de algumas normas do regime geral. Para facilitar uma mais rápida localização das matérias versadas na NCP-PE, a sua relação e correspondência com as NCP que tratam da mesma matéria, apresenta-se a seguinte tabela:

Quadro 2 – Principais normas de contabilidade financeira presentes na NCP-PE

Assunto/tema	Parágrafo da NCP-PE	Regime Geral
Objetivo	1 e 2	
Considerações gerais sobre o reconhecimento	3 a 10	E. Conceptual
Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras	11 a 26	E. Conceptual
Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros	27 a 37	NCP 2
Ativos fixos tangíveis	38 a 58	NCP 5
Ativos intangíveis	59 a 75	NCP 3
Loações	76 a 87	NCP 6
Custos de empréstimos concedidos	88 a 99	NCP 7
Propriedades de investimento	100 a 107	NCP 8
Inventários	108 a 131	NCP 10
Rendimento de transações com contraprestação	132 a 145	NCP 13
Rendimento de transações sem contraprestação	146 a 170	NCP 14
Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes	171 a 199	NCP 15
Efeitos de alterações em taxas de câmbio	200 a 204	NCP 16
Instrumentos financeiros	205 a 218	NCP 18
Benefícios aos empregados	219 a 227	NCP 19
Acontecimentos após a data de relato	228 a 232	NCP 17
Continuidade	233 a 236	NCP 1 (#7.6)
Agricultura	237 a 247	NCP 11
Imparidade	248 a 259	NCP 9

Não foram incluídas todas as NCP que constam do regime geral, por exemplo, a NCP 4 (Concessões de Serviços), a NCP 12 (Contratos de construção) e as NCP 21 a 24 relativas a interesses e investimentos financeiros e consolidação.

As Normas de Contabilidade Pública também podem ser agrupadas do seguinte modo:

Quadro 3 – NCP agrupadas por temas contabilísticos

Descrição	Normas
Forma e conteúdo de apresentação do relato Financeiro, Orçamental e de Gestão	NCP 1, 2, 20, 25, 26 e 27
Ativos não correntes e imparidades	NCP 3, 5, 6, 8 e 9
Transações comuns: inventários, instrumentos financeiros, benefícios dos empregados, provisões e rendimentos com contraprestação	NCP 7, 10, 11, 12, 13, 15, 16, 17, 18, 19
Rendimento de transações sem contraprestação	NCP 14
Concessões de serviços	NCP 4
Consolidação de entidades controladas, investimentos em associadas e outros investimentos	NCP 21, 22, 23 e 24

Os ativos e os passivos são classificados, pela NCP 1, em correntes e não correntes.

Os ativos são correntes quando satisfaçam qualquer um dos seguintes critérios:

- a) Espera-se que seja realizado, ou que esteja detido para venda ou consumo, no decurso do ciclo operacional normal da entidade;
- b) Seja detido principalmente com a finalidade de ser negociado;
- c) Espera-se que seja realizado dentro de 12 meses após a data de relato;
- d) É caixa ou equivalente de 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 são classificados como não correntes. Essencialmente é usado o termo “não corrente” para classificar os Ativos Fixos Tangíveis, os Ativos Intangíveis, as Propriedades de Investimento e os Ativos Financeiros cuja natureza seja de longo prazo.

2.1 Ativos não Correntes

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

2.1.1 Ativos Intangíveis – NCP 3

A NCP 3 determina o tratamento contabilístico dos Ativos Intangíveis que satisfaçam a definição de ativo intangível, bem como o seu reconhecimento e mensuração, dos gastos com amortizações e das perdas por imparidade.

Ativos intangíveis são ativos não monetários, com as seguintes características:

- São identificáveis (para os distinguir do goodwill) mas não têm substância física. Um ativo intangível é identificável se:
 - a) For separável, isto é, capaz de ser separado ou destacado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, quer individualmente quer juntamente com um contrato;
 - b) Decorrer de acordos vinculativos (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais) independentemente de esses direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.
- São controlados pela entidade como resultado de acontecimentos passados. Uma entidade controla um ativo, se tiver o poder de obter os benefícios económicos futuros ou beneficiar do potencial de serviço que flui dos recursos subjacentes e de restringir o acesso de outrem a esses benefícios ou potencial de serviço.
- Espera-se que fluam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para a entidade. Os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço que fluem de um ativo intangível podem incluir rendimentos da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos, ou outros benefícios resultantes do uso desse ativo.

A NCP 3 deve ser aplicada na contabilização de ativos intangíveis, exceto quanto ao seguinte:

- Ativos intangíveis que estejam dentro do âmbito de uma outra Norma;
- Ativos financeiros, como definido na NCP 18 – Instrumentos Financeiros;
- Reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação de recursos minerais;
- Dispendios com o desenvolvimento e extração de minérios, petróleo, gás natural e recursos similares não renováveis;
- Ativos intangíveis adquiridos numa concentração de atividades empresariais;
- Goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais;
- Poderes e direitos conferidos pela legislação, estatuto, ou meios equivalentes;
- Ativos por impostos diferidos;

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

Em resumo, Ativos intangíveis são recursos gastos, ou passivos incorridos, pela aquisição, desenvolvimento, manutenção ou melhoria de recursos intangíveis, tais como:

- Software de computadores
- Patentes
- Licenças diversas
- Propriedade intelectual ou direitos de autor
- Listas de utilizadores de um serviço
- Quota de importação

Se uma outra Norma de Contabilidade Pública prescrever a contabilização de um tipo específico de ativo intangível, deve-se aplicar essa Norma.

Por exemplo, a NCP 3 não se aplica aos seguintes ativos:

- Ativos intangíveis detidos por uma entidade para venda no decurso normal das operações (ver NCP 12 – Contratos de Construção e NCP 10 – Inventários);
- Locações que estejam no âmbito da NCP 6 – Locações;
- Ativos decorrentes de benefícios de empregados (ver NCP 19 – Benefícios dos Empregados);
- Ativos financeiros como definidos na NCP 18 – Instrumentos Financeiros.
- O reconhecimento e mensuração de alguns ativos financeiros, que estão cobertos pela NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas, ou pela NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos;
- Reconhecimento e mensuração inicial de ativos de contratos de concessão no âmbito da NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços – Concedente. Porém, a Norma aplica-se à mensuração subsequente e divulgações de tais ativos.

Reconhecimento e mensuração

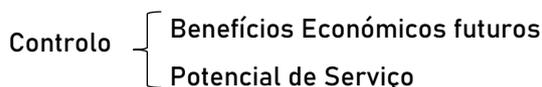
Um ativo intangível só deve ser reconhecido se cumprir determinados requisitos:



Se um recurso intangível:

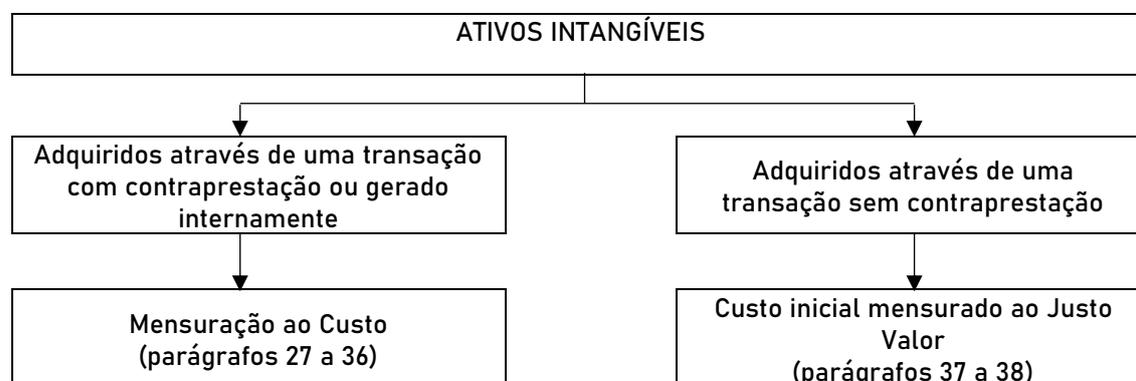
- Satisfaz a definição de ativo intangível → É reconhecido como ativo intangível
- Não satisfaz a definição de ativo intangível → É reconhecido como gasto do período

O reconhecimento do ativo intangível, no âmbito do SNC-AP, passa a ser com base na noção de controlo e não só na propriedade legal.



Quanto à mensuração inicial:

Figura 3 – Mensuração inicial dos Ativos Intangíveis



A mensuração subsequente de um ativo intangível deve ser feita pela quantia do custo, menos as amortizações acumuladas, menos as imparidades acumuladas.

2.1.2 Ativos Fixos Tangíveis – NCP 5

A NCP 5 determina o tratamento contabilístico dos Ativos Fixos Tangíveis (AFT). O seu objetivo é informar os utilizadores das demonstrações financeiras, sobre os investimentos de uma entidade neste tipo de ativos e as alterações que neles ocorreram (transferências, alienações, depreciações, imparidades, etc.).

A aplicação desta Norma permite, a qualquer entidade, evidenciar, através das demonstrações financeiras, os recursos aplicados em bens dos quais se espera uma utilização por mais de um período de relato, e os benefícios económicos ou potencial de serviço que se obtêm da sua utilização pelos vários anos da sua vida útil.

Ativos fixos tangíveis são bens com substância física que são detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para alugar a terceiros, ou para fins administrativos e esperasse que sejam usados durante mais de um período de relato.

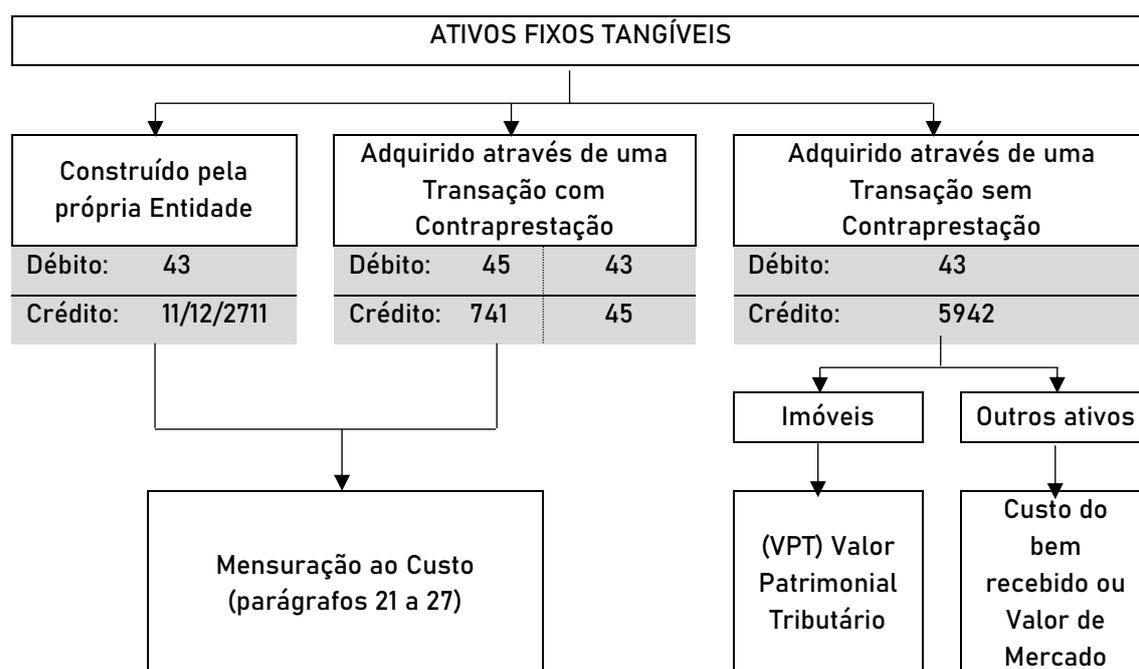
Nesta conformidade, os Ativos Fixos Tangíveis devem ser reconhecidos pela entidade que os detém e utiliza, independentemente de a entidade ser ou não a legítima proprietária do bem (prevalência da substância da operação sobre a forma legal).

Os Ativos Fixos Tangíveis são registados, de acordo com o PCM na conta 43 – Ativos Fixos Tangíveis, que inclui as benfeitorias e as grandes reparações que sejam de acrescer ao custo de determinados ativos não correntes. Inclui também os bens de domínio público detidos para fornecimento de bens e serviços, bem como os bens do património histórico, artístico e cultural (conta 430). Inclui ainda as infraestruturas após reconhecimento e mensuração de acordo com a NCP respetiva.

Não se inclui nesta conta as propriedades de investimento (conta 42), nem os bens cuja construção está em curso (conta 45).

Mensuração inicial

Figura 4 – Mensuração inicial dos Ativos Fixos Tangíveis



Mensuração subsequente

Quadro 4 – Mensuração subsequente dos Ativos Fixos Tangíveis

Modelo do Custo	Modelo de Revalorização
Após reconhecimento como ativo, um bem do ativo fixo tangível deve ser registado pelo seu custo, menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, devendo aplicar-se essa política a uma classe inteira de ativos fixos tangíveis.	Em algumas circunstâncias, os ativos fixos tangíveis podem ser objeto de revalorização de acordo com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado. Se um bem do ativo fixo tangível for revalorizado, toda a classe a que esse ativo pertence deve ser revalorizada. Se da revalorização do ativo fixo tangível, obtiver um aumento da quantia escriturada, esse aumento deve ser creditado diretamente no património líquido como excedentes de revalorização. Se da revalorização do ativo fixo tangível, obtiver uma redução da quantia escriturada, essa redução deve ser reconhecida nos resultados.

Período e método de depreciação

O gasto de depreciação de cada período é geralmente reconhecido nos resultados.

A quantia depreciável de um ativo deve ser imputada numa base sistemática ao longo da sua vida útil. Sempre que o valor residual e a vida útil de um ativo forem revistos porque as expetativas correntes diferem das estimativas iniciais, as alterações devem ser contabilizadas como uma alteração de uma estimativa contabilística.

Quando as políticas de gestão de ativos agravam o desgaste de um ativo, a sua vida útil deve ser reapreciada e ajustada em conformidade.

A depreciação de um ativo começa quando fica disponível para uso, isto é, quando estiver no local e as condições necessárias para ser capaz de operar da forma pretendida pelo órgão de gestão. A depreciação de um ativo cessa quando o ativo é desreconhecido.

Para determinar a vida útil de um ativo devem ser considerados os fatores seguintes:

- Utilização esperada do ativo;
- Desgaste físico esperado;
- Obsolescência técnica e comercial resultante de alterações ou melhoramentos na produção;
- Limites de natureza legal.

Os terrenos e os edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando são adquiridos conjuntamente. Os terrenos têm uma vida útil ilimitada pelo que não são depreciados. Os edifícios têm uma vida útil limitada e, por isso, são ativos depreciáveis.

Existem vários métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um ativo numa base sistemática, durante a sua vida útil estimada. Esses métodos incluem o método das quotas constantes (ou da linha reta), o método das quotas degressivas (ou do saldo decrescente) e o método das unidades de produção.

Desreconhecimento

Um bem do ativo fixo tangível deve ser desreconhecido:

- No momento da alienação, ou
- Quando não se esperam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do seu uso ou alienação.

O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um bem do ativo fixo tangível deve ser determinado como a diferença entre o produto líquido da alienação, se existir, e a quantia escriturada do ativo, e deve ser reconhecido nos resultados quando o bem for desreconhecido.

CASO PRÁTICO Nº 01 – Aquisição com contraprestação

A limpeza das ruas e avenidas foi definida como uma das prioridades pela Junta de Freguesia ABC, indo ao encontro dos anseios e preocupações da população. Nesta conformidade a Junta de Freguesia ABC adquiriu uma máquina varredora urbana “GREEN MACHINES” por 79.000€. Os custos relacionados com a aquisição foram os seguintes:

- Transporte do equipamento: 350€
- Custos de formação do pessoal para operar a nova máquina: 1.500€
- Custos administrativos relativos a estudo de viabilidade económica: 200€

A Junta de Freguesia ABC atribuiu à nova máquina uma vida útil estimada de 4 anos, com um valor residual de 1.000€.

Elementos do custo de aquisição da máquina	Valor
Preço de aquisição	79.000€
Transporte	350€
Total do custo elegível	79.350€

Registos contabilísticos do reconhecimento inicial:

Descritivo	Conta PCM	Débito	Crédito
Pelo preço de aquisição	433 – Equipamento básico	79.000,00	
	121 – Depósitos à ordem do tesouro		79.000,00
Pelo custo do transporte	433 – Equipamento básico	350,00	
	121 – Depósitos à ordem do tesouro		350,00
Pelos gastos que não fazem parte do custo de aquisição	6224 – Honorários (Formação)	1.500,00	
	6224 – Honorários (Estudo de viabilidade)	200,00	
	121 – Depósitos à ordem do tesouro		1.700,00
Pela depreciação da máquina (Ano N)	6423 – Gastos de depreciação do equip. básico	19.837,50	
	4383 – Depreciações acumuladas do equip. básico		19.837,50

2.1.3 Locações – NCP 6

A NCP 6 – Locações, tem como objetivo prescrever o tratamento contabilístico relativo a locações, quer sejam financeiras quer sejam operacionais, e tanto na perspetiva dos locatários como dos locadores. Aplica-se aos acordos que transfiram o direito de uso de ativos, ainda que no seu âmbito, o locador preste serviços relacionados com a operação ou manutenção desses ativos.

A NCP 6 não se aplica:

- Na contabilização de locações que se destinem à exploração ou uso de minerais, petróleo, gás natural e recursos similares não renováveis;
- Acordos de licenciamento de filmes cinematográficos, gravações de vídeo, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos de autor;
- Na mensuração de propriedades detidas por locatários e contabilizadas como propriedades de investimento;
- Na mensuração de propriedades de investimento cedidas por locadores segundo locações operacionais;
- Na mensuração de ativos biológicos detidos por locatários segundo locações financeiras;
- Na mensuração de ativos biológicos cedidos por locadores segundo locações operacionais.

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

A classificação de locações adotada nesta Norma baseia-se na extensão até à qual os riscos e vantagens inerentes à posse de um ativo locado permanecem no locador ou no locatário.

Os riscos incluem as possibilidades de perdas devidas a inatividade, obsolescência tecnológica e variações no retorno devidas a alterações nas condições económicas.

As vantagens podem ser representadas pela expectativa de funcionamento lucrativo durante a vida económica do ativo e de ganhos derivados de aumentos de valor ou de realização de um valor residual. A classificação de uma locação como financeira ou operacional depende da substância da transação e não da forma do contrato. A classificação é feita no início da locação.

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

Locação operacional: é uma locação que não seja uma locação financeira. Não transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse de um ativo.

Quadro 5 – Método de contabilização das Locações Financeiras

Locação Financeira	
Pelo registo do contrato de locação	Débito: Classe 4, os locatários registam a débito das subcontas da conta 43 – Ativos Fixos Tangíveis o respetivo ativo; e Crédito: Classe 2, nas subcontas 25 – Financiamentos obtidos – Locações Financeiras o respetivo passivo.
Pelo registo das rendas da locação	Débito: os respetivos gastos financeiros nas subcontas da conta 6912 – Gastos e perdas por juros e outros encargos – juros suportados – juros de locação financeira (juros suportados) e nas subcontas 25 – Financiamentos obtidos – Locações Financeiras o respetivo passivo o valor correspondente ao reembolso de capital; Crédito: Classe 1, Meios Financeiros Líquidos pelo valor da prestação (renda).

Quadro 6 – Método de contabilização das Locações Operacionais

Locação Operacional	
Pelo registo das rendas e alugueres de bens em regime de locação operacional	Débito: os respetivos gastos financeiros nas subcontas da conta 6261 – Fornecimentos e serviços externos – Serviços diversos – rendas e alugueres, pelo registo das rendas e alugueres; Crédito: Classe 1, Meios Financeiros Líquidos pelo valor da prestação (renda); ou na conta 2722 – Credores por acréscimo de gastos (apenas no caso de o pagamento ocorrer em período posterior ao período em que o gasto deva ser reconhecido).

CASO PRÁTICO Nº 02 – Locação Operacional

Em 20/03/N, a Junta de Freguesia ABC celebrou um contrato de locação para utilização de uma viatura automóvel durante um período de 2 anos, pagando mensalmente uma renda de 350,00€.

Analisado o contrato de locação, verificou-se que:

Não foi prevista qualquer opção de compra no final do prazo de locação;

O contrato tem a duração de 2 anos e a viatura tem uma vida útil de 5 anos;

Fica a cargo do locador o pagamento do seguro da viatura, a manutenção a cada 25.000 km e a substituição de pneus a cada 50.000 km.

O locador garante uma viatura de substituição nos casos em que a viatura locada não possa ser utilizada, nomeadamente para efeitos de reparações, manutenções, etc.

Nota: Para efeitos deste exercício não será considerada a questão relacionada com o IVA.

ANÁLISE:

A NCP 6 aplica-se a este caso na medida em que a Junta de Freguesia ABC é uma entidade pública sujeita ao SNC-AP e o contrato de locação celebrado transfere o direito de uso de um ativo (viatura) do locador para o locatário, no caso para a Junta de Freguesia ABC.

Pela análise do contrato constata-se que o mesmo configura uma locação operacional porque o período de locação é substancialmente inferior à vida útil do bem; o contrato não prevê que a propriedade do ativo seja transferida para o locatário no final do prazo de locação e o contrato não transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade do bem do locador para o locatário.

Lançamentos contabilísticos:

Descritivo	Conta PCM	Débito	Crédito
Primeira renda	6261 – Rendas e alugueres	350	
[Março de N]	121 – Depósitos à ordem do tesouro		350
Restantes Rendas	6261 – Rendas e alugueres	350	
[mensalmente]	121 – Depósitos à ordem do tesouro		350

2.1.4 Propriedades de Investimento – NCP 8

A NCP 8 – Propriedades de investimento, tem por objetivo prescrever o tratamento contabilístico de propriedades de investimento e respetivos requisitos de divulgação.

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

Não se aplica a:

- Matérias cobertas pela NCP 6 – Locações;
- Ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola;
- Direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não renováveis similares.

Quadro 7 – Propriedades de Investimento - Definições

Termo	Definição
Propriedades de investimento	É um terreno ou um edifício, ou parte de um edifício, ou ambos, detidos (pelo proprietário ou pelo locatário segundo uma locação financeira) para obtenção de rendas ou para valorização do capital, ou ambos, e que não seja para: (a) Usar na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos; ou, (b) Vender no decurso normal das operações.
Propriedade ocupada pelo titular	É a propriedade detida (pelo proprietário ou pelo locatário segundo uma locação financeira) para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos.

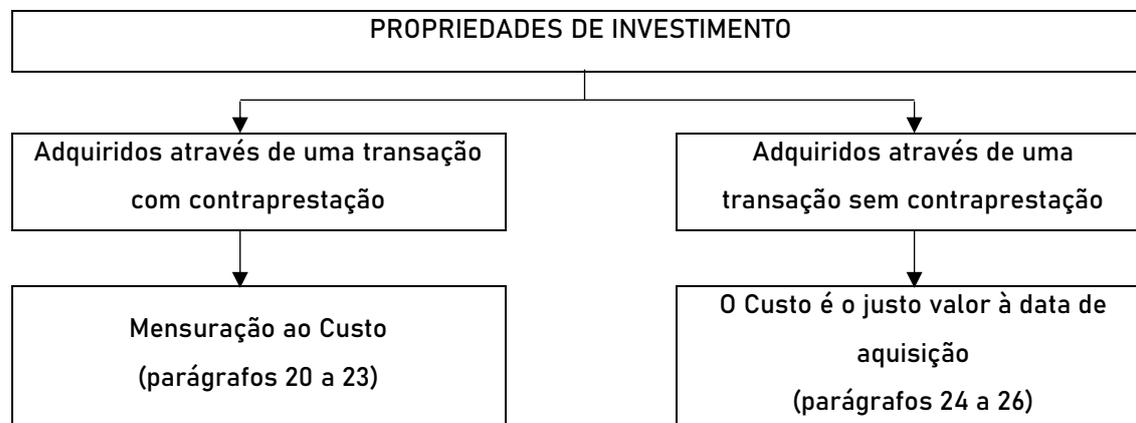
As propriedades de investimento são imóveis, terrenos ou edifícios, ou partes de ambos, detidos por uma entidade pública para obtenção de rendas e/ou valorização de capital, gerando fluxos de caixa independentes dos outros ativos detidos por uma entidade.

No entanto, se utiliza o imóvel na produção ou no fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos, ou ainda se o vender no decurso da atividade normal da entidade, este não poderá ser qualificado como propriedade de investimento.

O tratamento contabilístico de um imóvel deve ser efetuado por recurso a distintas normas, dependendo do uso que lhe é dado pela entidade.

Quanto à mensuração inicial:

Figura 5 – Mensuração inicial das Propriedades de Investimento



O custo de aquisição de uma propriedade de investimento compreende o seu preço de compra e quaisquer dispêndios que lhe sejam diretamente atribuíveis. Estes dispêndios incluem, por exemplo, honorários profissionais por serviços legais, impostos de transferência da propriedade e outros custos de transação.

O custo das propriedades de investimento não é acrescido de:

- Custos de arranque (a menos que sejam necessários para colocar a propriedade na condição necessária para ser capaz de operar da maneira pretendida pelo órgão de gestão);
- Perdas operacionais iniciais suportadas antes da propriedade de investimento atingir o nível planeado de ocupação; ou
- Quantias anormais de materiais, mão-de-obra ou de outros custos desperdiçados que tenham sido suportadas na construção ou desenvolvimento da propriedade.

Transferências

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

- Começo da ocupação pelo titular – no caso de uma transferência de propriedade de investimento para propriedade ocupada pelo titular;
- Começo do desenvolvimento com o objetivo de venda – no caso de uma transferência de propriedade de investimento para inventários;
- Fim da ocupação pelo titular – no caso de uma transferência de propriedade ocupada pelo titular para propriedade de investimento; ou,
- Começo de uma locação operacional (numa base comercial) – no caso de uma transferência de inventários para propriedade de investimento.

Os efeitos contabilísticos destas transferências diferem quando a política de mensuração subsequente for o modelo do custo ou o modelo do justo valor¹.

Quadro 8 – Modelos de mensuração por tipo de (alteração do uso) transferência do ativo

Transferências		Mensuração	
De	Para	Modelo do Justo valor	Modelo do Custo
Propriedade de investimento	Ativo fixo tangível	Determina-se o justo valor na data de alteração do uso e esse será o valor de custo para efeitos da aplicação da NCP 5;	Não altera a quantia escriturada da propriedade. Portanto, não altera o custo da propriedade para efeitos de mensuração ou divulgação
Ativo fixo tangível	Propriedade de investimento	Deve aplicar a NCP 5 até à data de alteração do uso (até esse momento continua a depreciar e a reconhecer eventuais perdas por imparidade), e a diferença para o justo valor nessa data é tratada de acordo com a NCP 5 (vd parágrafo 68 da NCP8): <ul style="list-style-type: none"> • Se aumenta a quantia escriturada – deve ser creditada diretamente no património líquido como excedente de revalorização; • Se diminui a quantia escriturada – reconhecer em resultados. 	
Propriedade de investimento	Inventários	Determina-se o justo valor na data de alteração do uso e esse será o valor de custo para efeitos da aplicação da NCP 10;	
Inventários	Propriedade de investimento	Determina-se o justo valor na data de alteração do uso e esse será o valor para efeitos de aplicação da NCP 8, pressupondo que será mensurada ao justo valor; Qualquer diferença entre o justo valor da propriedade nessa data e a sua anterior quantia escriturada é reconhecida em resultados.	

¹ Cfr. parágrafos 66 e 71 da NCP 8.

CASO PRÁTICO Nº 03 – Propriedade de Investimento (Justo Valor)

Em 12/06/N, a Junta de Freguesia ABC comprou um imóvel, constituído por terreno e edifício, por 400.000€, a pronto (100.000€ respeita ao terreno e 300.000€ ao edifício, todos os custos incluídos), que reconheceu como propriedade de investimento no momento da compra.

Nos termos do parágrafo 32 da NCP 8, a Junta de Freguesia ABC escolheu o modelo do justo valor na mensuração após reconhecimento.

No final de N, o preço corrente num mercado ativo para propriedades similares na mesma localização e condição e sujeitas a locação e outros contratos similares era de 440.000€.

Em julho de N+1 a Junta de Freguesia ABC alienou o imóvel por 460.000€.

Lançamentos contabilísticos:

Descritivo	Conta PCM	Débito	Crédito
Aquisição de propriedade de investimento [junho de N]	421 - Propriedades de investimento - Terrenos e recursos naturais	100.000	
	422 - Propriedades de investimento - Edifícios e outras construções	300.000	
	121 - Depósitos à ordem do tesouro		400.000
Pelo ganho decorrente do justo valor em PI [dezembro de N]	421 - Propriedades de investimento - Terrenos e recursos naturais	10.000	
	422 - Propriedades de investimento - Edifícios e outras construções	30.000	
	773 - Ganhos por aumentos de justo valor em propriedades de investimento		40.000
Pela alienação do imóvel [julho de N+1]	121 - Depósitos à ordem do tesouro	460.000	
	421 - Propriedades de investimento - Terrenos e recursos naturais		110.000
	422 - Propriedades de investimento - Edifícios e outras construções		330.000
	78711 - Alienações de propriedades de investimento		20.000

Nota: A variação do justo valor foi imputada proporcionalmente ao terreno e ao edifício.

CASO PRÁTICO Nº 04 – Transferência de AFT para Propriedade de Investimento

A Autarquia Local ABC possui um armazém localizado junto de uma outra entidade pública do Ministério da Administração Interna (MAI). Esse armazém integra os ativos fixos tangíveis da Autarquia Local ABC estando mensurado pelo modelo do custo.

O armazém tinha uma utilização residual e dado o interesse demonstrado pelo MAI, foi decidido o arrendamento do armazém.

A Autarquia Local ABC adota o modelo do justo valor na mensuração das suas propriedades de investimento e aplica o modelo do custo, em cumprimento da NCP 5, na mensuração dos ativos fixos tangíveis.

Na data da transferência, o valor líquido do armazém é de 150.000€ (250.000€ de custo, dos quais 50.000€ atribuíveis ao terreno e 100.000€ de depreciação acumulada). O justo valor do armazém foi estimado em 180.000€, dos quais 60.000€ atribuíveis ao terreno e o restante ao edifício.

A avaliação foi efetuada por um avaliador independente e especializado.

Cálculos auxiliares:

1	Custo de aquisição - Edifício	200.000€
2	Custo de aquisição - Terreno	50.000€
3	Depreciação acumulada	100.000€
4	Quantia escriturada (1)+(2)-(3)	150.000€
5	Justo valor à data da transferência - Edifício	120.000€
6	Justo valor à data da transferência - Terreno	60.000€
7	Ganho por justo valor (5)+(6)-(4)	30.000€

A diferença entre o valor de saída dos ativos fixos tangíveis (modelo do custo) para o valor de entrada em propriedades de investimento (modelo do justo valor) é contabilizada nos termos da NCP 5 - Ativos fixos tangíveis como uma revalorização ao abrigo de um diploma legal apropriado.

Lançamentos contabilísticos:

Descritivo	Conta PCM	Débito	Crédito
Transferência de AFT para Propriedades de Investimento	421 - Propriedades de investimento - Terrenos e recursos naturais	60.000	
	422 - Propriedades de investimento - Edifícios e outras construções	120.000	
	438 - Depreciações acumuladas	100.000	
	431 - Terrenos e recursos naturais		50.000
	432 - Edifícios e outras construções		200.000
	5891 - Outros excedentes - Antes de impostos sobre o rendimento		

CASO PRÁTICO N° 05 – Transferência de Propriedade de Investimento para AFT

No segundo semestre do ano N+1, o Ministério da Administração Interna (MAI) que havia arrendado o armazém informou a Autarquia Local ABC que tinha construído instalações próprias e que a partir do final do ano já não iria utilizar o armazém.

A Autarquia Local ABC, entretanto, estava a precisar de espaço, uma vez que tinha sido decidido transferir o seu arquivo, pelo que foi decidido voltar a utilizar o armazém. O justo valor do armazém no final do ano N+1 é de 200.000€, dos quais 43.000€ atribuíveis ao terreno.

Cálculos auxiliares:

1	Custo de aquisição - Edifício	120.000€
2	Custo de aquisição - Terreno	60.000€
3	Quantia escriturada (1)+(2)	180.000€
4	Justo valor à data da transferência - Edifício	135.000€
5	Justo valor à data da transferência - Terreno	65.000€
6	Ganho por justo valor (4)+(5)-(3)	20.000€

Lançamentos contabilísticos:

Descritivo	Conta PCM	Débito	Crédito
Pelo ganho decorrente do aumento do justo valor em PI até à data da transferência	421 - Propriedades de investimento - Terrenos e recursos naturais	5.000	
	422 - Propriedades de investimento - Edifícios e outras construções	15.000	
	773 - Ganhos por aumentos de justo valor em propriedades de investimento		20.000
Transferência de PI para AFT	431 - Terrenos e recursos naturais	65.000	
	432 - Edifícios e outras construções	135.000	
	421 - Propriedades de investimento - Terrenos e recursos naturais		65.000
	422 - Propriedades de investimento - Edifícios e outras construções		135.000

Nota: Apesar do imóvel ser mensurado de acordo com o modelo do custo, após a alteração no uso, o valor da transferência será o justo valor na data da transferência, sendo este valor, a partir daqui, reduzido gradualmente por via das depreciações e eventuais imparidades.

Assim, a partir do momento em que ocorre a alteração no uso, a partir do momento em que deixa de estar mensurado ao justo valor e passa a estar mensurado ao custo, a quantia escriturada do imóvel deixa de variar, em sentido positivo ou negativo, de acordo com o justo valor, para passar a ser continuamente reduzido pelas depreciações e, eventualmente, devido a perdas por imparidade.