



# **PLANO GERAL DE CONTABILIDADE ANGOLANO**

---

Casos Práticos  
e  
Exercícios Resolvidos

**Rui M. P. de Almeida**  
*Coordenador Contabilidade*

**Sabino José Miranda**  
*Coordenador Fiscalidade*

**Ana Nogueira • Rui Aleixo • Rita Nunes**  
*Co-autores*

## **Ficha Técnica**

### **Título**

*Plano Geral de Contabilidade Angolano – Casos Práticos e Exercícios Resolvidos*

### **Autores**

*Rui M. P. de Almeida*

*Sabino José Miranda*

*Ana Nogueira*

*Rui Alexandre Aleixo*

*Rita Nunes*

### **Editor**

ATF — Edições Técnicas

atfedicoes@gmail.com

### **Composição Gráfica**

ATF — Gorete Araújo e Sílvia Garcia

ISBN: 978-989-98944-0-2

Depósito Legal:

### **Impressão e Acabamento**

G.C. Gráfica de Coimbra, Lda.

### **Ano de publicação**

2014

Todos os direitos reservados de acordo com a lei em vigor.

Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida por qualquer processo, incluindo fotocópia ou gravação sem autorização prévia e escrita do editor.

Os transgressores são passíveis de procedimento judicial.



# **PLANO GERAL DE CONTABILIDADE ANGOLANO**

---

Casos Práticos  
e  
Exercícios Resolvidos



# Nota dos autores

*A elaboração deste livro teve na sua génese um elemento que serviu como catalisador da vontade e motivação da equipa de autores.*

*O anseio de nos juntarmos a todos aqueles que contribuem para o desenvolvimento da contabilidade em Angola, desenvolvendo um manual que responda afirmativamente ao desiderato expresso no Plano Geral de Contabilidade que expressa que “o País não pode deixar de acompanhar a evolução contabilística registada a nível internacional sob pena de perda de oportunidade e competitividade”.*

*Nasceu assim esta obra que resulta do esforço de síntese dos seus autores, materializando o conteúdo fundamental do Plano Geral de Contabilidade através da criação e desenvolvimento de casos práticos que procuram retratar a realidade vivida pelas empresas e outras instituições no seu quotidiano.*

*Terminada a obra é o momento de expressamos o nosso profundo agradecimento a todos aqueles que conosco colaboraram nomeadamente ao Dr. Pedro M. Pinheiro.*

*Gratos a todos,*

*Os autores*



Aos meus filhos Joaquim, Miguel e Tiago e à minha companheira Gorete.

**Rui M. P. de Almeida**

Dedico à minha família, à minha esposa Catarina, à Juliana Miranda nossa filha, à outra Juliana, minha Mãe e ao meu Pai José Miranda já em memória, que sempre estiveram ao meu lado, com apoio multiforme, encorajamento e solidariedade os momentos mais difíceis.

**Sabino José Miranda**

Dedico à minha família, minha mãe Maria Isabel, tia Etelvina, ao meu irmão José Carlos, à Marina minha esposa e à minha filha Inês.

**Rui A. Carmelino de Figueiredo Aleixo**

Dedico este livro aos meus preciosos filhos, Carolina Inês e João Carlos, eles sim, a minha obra grandiosa e por tudo de bom o que trouxeram à minha vida, são a minha fonte de inspiração e de motivação para tudo o que faço na minha vida. Agradeço à minha família, em especial à minha Mãe já em memória e ao meu Marido pelo apoio incondicional e dedicação que me dá, em todos os projectos que me proponho colaborar.

**Ana Nogueira**

Aos meus Pais, Irmãos, Madrinha e ao Zé.

**Rita Andreia Morais Nunes**



**Rui M. P. Almeida**  
*Coordenador Contabilidade*

Doutor em Ciências empresariais com especialização em Contabilidade pela Universidade Autónoma de Madrid, Pós graduado em Auditoria contabilística pela Universidade Autónoma de Lisboa e licenciado em Contabilidade/Controle financeiro pelo ISCAL-Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

Técnico Oficial de Contas e formador na área de Contabilidade e autor de vários livros e artigos técnicos e científicos, entre outros, co-autor dos livros "SNCRF de Cabo verde Explicado", "SNC Explicado", SNC - Casos Práticos e Exercícios Resolvidos". "O SNC e as Microentidades", "Harmonização Contabilística Internacional" e "Prestação de contas".

Professor Coordenador do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL) na área de contabilidade coordenando várias unidades curriculares de contabilidade financeira e em PSE, lecionando também em vários outros mestrados e doutoramentos e Pró-Presidente para a investigação. É ainda investigador de Contabilidade na Universidade da Extremadura (Espanha) e foi membro da Comissão de Normalização Contabilística tendo sido co-legislador do SNC (Sistema de normalização contabilística).



**Sabino José Miranda**  
*Coordenador Fiscalidade*

Licenciado em Gestão pela Universidade Agostinho Neto (Luanda, 2004);  
Obteve o Ensino Médio Especializado de Finanças (Gotha – Alemanha, 1982-1986);

Mestrando do Curso de Direcção Financeira e Auditoria de Empresas na Universidade Politécnica de Madrid/Espanha;

Técnico Reverificador do Departamento de Prevenção e Fiscalização Tributária da Direcção Nacional de Impostos (Luanda, 2004-2012);

Coordenador da Unidade Central de Fiscalização da Direcção Nacional de Impostos (na fase de instalação, 2013-2014)";

Sócio fundador da Associação dos Economistas, Técnicos e Profissionais de Contabilidade do Planalto Central "AETPC"(Huambo, 1996);

Está inscrito como Técnico de Contas no MINFIN.

Participou num Curso de Actualização Profissional para Peritos Contabilistas desenhado e preparado com base nas matérias técnicas constantes do plano curricular de formação da IFAC-International Federation of Accountants , ministrado pela Ordem dos Contabilistas e Peritos Contabilistas de Angola numa parceria com a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas de Portugal;



**Ana Cristina Nogueira**

*Co-autora*

Gerente e Técnica de Contas da CC&MM e AFRICONTA. Licenciada em Contabilidade com especialização em Fiscalidade e Mestranda em Controlo de gestão e dos Negócios pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL).

Membro na Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas. Formadora nas áreas de Contabilidade e Fiscalidade em diversas entidades. Autora de livros técnicos e científicos.

**Rui A. Carmelino de Figueiredo Aleixo**

*Co-autor*

Funcionário da Autoridade Tributária e Aduaneira, licenciado em Contabilidade e Administração com especialização em Fiscalidade, Mestrando em fiscalidade pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL).

Membro na Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.



**Rita Andreia Morais Nunes**

*Co-autora*

Funcionária do Ministério da Educação, licenciada em Contabilidade e Administração com especialização em Fiscalidade, Mestranda em Auditoria pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL).

Membro na Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.



## INTRODUÇÃO

Com a entrada em vigor do Decreto nº 82/01, de 16 de Novembro, é revogada toda a legislação em vigor que o contrarie nomeadamente, o Decreto nº70/89 de 23 de Dezembro. Como parte integrante deste Decreto é criado o Plano Geral de Contabilidade (PGC), aplicável a todas as Sociedades Comerciais e Empresas Públicas que exerçam actividade em Angola ou que aqui tenham a respectiva sede. Com esta alteração legislativa foi revogado o anterior Plano de Contas Empresarial, passando o país a dispor de um instrumento primordial que acompanhe o seu desenvolvimento económico e a evolução contabilística internacional.

A importância da contabilidade a nível internacional é encarada como elemento estruturante das relações empresariais, mas também como elemento facilitador do relacionamento com outros utentes da informação financeira como o Estado, levou à criação em 1977 da International Federation of Accounts (IFAC) que tem como objectivo principal a harmonização contabilística a nível internacional. Actualmente, o International Accounting Standards Board (IASB), órgão criado em 2001 na dependência do International Accounting Standards Committee (IASC), é o responsável pela emissão das International Financial Reporting Standard (IFRS), normas internacionais de contabilidade e de relato financeiro que harmonizam em padrões internacionais o relato financeiro.

Nesta fase de transição, o governo optou por manter o carácter legal das normas contabilísticas, estabelecendo através do PGC os critérios para a preparação e apresentação das Demonstrações Financeiras. Não obstante, o PGC prevê a possibilidade de as empresas aplicarem as normas do IASB no que concerne à contabilização das locações, contabilização e relato dos Planos de Benefícios de Reforma e Concentração de Actividades Empresarias.

## OBJECTIVO E ABRANGÊNCIA DO LIVRO

O objectivo deste livro é desenvolver um amplo conjunto de informação que auxilie os estudantes, professores, contabilistas, peritos contabilistas, auditores, gestores e público em geral, no contexto do normativo contabilístico nacional (PGC).

Nesse sentido, este livro apresenta um amplo conjunto de exercícios resolvidos e casos práticos, numa abordagem multidisciplinar que abrange as seguintes áreas:

### MEIOS FIXOS E INVESTIMENTOS

(imobilizações corpóreas, incorpóreas, investimentos em imóveis e o caso específico dos activos não correntes detidos para alienação, bem como os investimentos em subsidiárias, em associadas e outras empresas), donde resultam de entre outras, as seguintes problemáticas:

- Custos incorporáveis aos activos adquiridos e activos em curso, onde se incluem, em determinadas circunstâncias, o custo dos empréstimos obtidos;
- Os possíveis modelos de valorimetria subsequente aplicáveis aos imobilizados corpóreos e incorpóreos, nomeadamente, o modelo do custo ou modelo do custo revalorizado;
- As amortizações;
- O reconhecimento (e anulação) de amortizações extraordinárias;
- O caso específico dos activos não correntes detidos para alienação;
- O desconhecimento de activos (por alienação, abate, sinistro, etc.);
- O caso específico da troca de activos (reconhecimento e simultâneo desconhecimento de activos);
- Reconhecimento dos diferentes tipos de investimentos financeiros;
- Possíveis métodos de valorimetria aplicáveis aos investimentos financeiros;
- Rendimentos associados aos investimentos financeiros efectuados.

**EXISTÊNCIAS**

(compras, mercadorias, matérias-primas subsidiárias e de consumo, produtos acabados e intermédios, subprodutos, desperdícios, produtos e trabalhos em curso e os adiantamentos por conta de compras), donde resultam de entre outras, as seguintes problemáticas:

- O custo da compra de existências (formação do custo da compra);
- O reconhecimento de provisões e reposições em existências;
- O custo da produção de existências e, nesse contexto, a produção em curso, produtos acabados, bem como produtos resultantes desse processo;
- Os adiantamentos reconhecidos em existências.

**TERCEIROS (CONTAS A RECEBER E A PAGAR)**

(clientes, fornecedores, pessoal, Estado e outros entes públicos, financiamentos, accionistas/sócios, outros valores a receber e a pagar, encargos e proveitos a repartir por períodos futuros e provisões), donde resultam de entre outras, as seguintes problemáticas:

- Possíveis métodos de valorimetria dos activos e passivos financeiros;
- Financiamentos obtidos e respectivos custos associados à sua obtenção;
- Operações relacionadas com os accionistas/sócios;
- Reconhecimento em períodos futuros de encargos e proveitos;
- Reconhecimento de provisões.

**MEIOS MONETÁRIOS**

(caixa, depósitos à ordem, outros depósitos e títulos negociáveis), donde resultam de entre outras, as seguintes problemáticas:

- A problemática dos saldos em moeda estrangeira;
- Proveitos derivados de depósitos;
- Títulos negociáveis e eventuais provisões.

**CAPITAL E RESERVAS**

(capital, acções (quotas) próprias, outros instrumentos de capital próprio, prémios de emissão, reservas e excedentes de revalorização), donde resultam de entre outras, as seguintes problemáticas:

- A emissão dos diversos instrumentos de capital próprio;
- Aquisição e alienação de acções próprias;
- Redução e aumento de capital;
- A aplicação do resultado do período anterior;
- Prestações suplementares;
- Regularização de excedentes de reavaliação.

**PROVEITOS E GANHOS POR NATUREZA**

(vendas, prestações de serviços, variações nos inventários de produtos acabados e de produção em curso, trabalhos para a própria entidade, subsídios, anulações e reposições, outros proveitos e ganhos não operacionais e juros e outros proveitos similares), donde resultam de entre outras, as seguintes problemáticas:

- O reconhecimento de proveitos relacionados com as diferentes naturezas, o que implica a análise do momento e da quantia a reconhecer como proveito do exercício.

**CUSTOS E PERDAS POR NATUREZA**

(custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, fornecimentos e serviços de terceiros, custos com o pessoal, amortizações e provisões do exercício, outros custos e perdas operacionais, não operacionais e financeiras), donde resultam de entre outras, as seguintes problemáticas:

- O reconhecimento de custos relacionados com as diferentes naturezas, o que implica a análise do momento e da quantia a reconhecer como custo do exercício;

**RESULTADOS E OPERAÇÕES DE ENCERRAMENTO**

(operações de regularização, apuramento de resultados, ajustamento em activos, amortizações, apuramento do CMVMC, apuramento de resultados), donde resultam de entre outras, as seguintes problemáticas:

- O apuramento do resultado no final do período de relato;
- Elaboração de Balanço e Demonstração dos Resultados;
- Operações de regularização.

As situações desenvolvidas no livro resultam em impactos nas diferentes áreas das demonstrações financeiras obrigatórias, nomeadamente, no Balanço e Demonstração dos Resultados, para as quais se apresentam propostas de resolução, de modo a dar cumprimento integral ao preconizado no PGC.

Tivemos também a preocupação de inserir apontamentos fiscais no sentido de alertar para o cumprimento das obrigações fiscais decorrentes dos factos e transacções apresentados em cada exercício.

No sentido de reforçar e complementar o enquadramento teórico relacionado com a resolução de cada um dos casos e exercícios resolvidos que aqui se apresentam sugerimos a consulta do livro "Plano Geral de Contabilidade Angolano – Explicado"<sup>[1]</sup>, onde poderão também ser consultada sugestões para a elaboração das notas às contas

Desejamos a todos uma boa leitura!

[1] Almeida, Rui M. P. de; Miranda, Sabino José; Nogueira, Ana; Silva, José Luís da; Pinheiro, Pedro M. | 2014 | ATF – Edições Técnicas



## ESTRUTURA DO LIVRO

O livro foi estruturado de modo a permitir uma abordagem sistémica e sequencial que consolide os conteúdos abordados. Nesse sentido, propõe-se uma metodologia padrão na apresentação e resolução dos casos/exercícios que seguidamente se apresenta.

### PASSO A PASSO



#### Base Conceptual

A abordagem teórica dos temas desenvolvidos é um ponto de partida importante em qualquer percurso de aprendizagem. Nesse sentido, a cada ponto abordado é efectuada uma breve resenha teórica que enquadra e possibilita uma eficaz compreensão do conteúdo.

O enquadramento teórico permite ainda contextualizar e enquadrar o leitor na temática abordada, sendo posteriormente remetido para os exercícios e casos ilustrativos dos conceitos apresentados. A conceptualização e formulação do problema são, assim, o ponto de partida para a resolução dos exercícios e casos propostos.



#### Enunciado

Para cada enquadramento teórico efectuado serão apresentados um conjunto abrangente de casos e exercícios, que possibilitem a aquisição de competências no âmbito da temática referenciada. Os exercícios e casos são apresentados numa sequência tal que reflectem, gradativamente, um aumento na complexidade da problemática em causa, permitindo a cada leitor encontrar situações que mais adequadamente espelham as suas necessidades.

A resolução dos exercícios e casos pressupõe a conjugação dos seguintes elementos:

- a identificação da problemática subjacente ao enunciado apresentado;
- o enquadramento normativo (PGC) especificamente relacionado com o exercício e caso proposto;
- uma proposta de contabilização em termos de razão esquemático (T's) e de lançamentos em diário;
- a fundamentação teórica relevante para a resolução;
- comentários à resolução, sempre que se mostrem adequados para a melhor justificação das opções propostas; e
- o apontamento fiscal e jurídico subjacente à resolução, sempre que se mostre relevante.



#### Problemática

A problemática reflecte os temas objecto dos exercícios e casos propostos, assim como as questões que permitem desenvolver convenientemente a resolução.



#### Razão (T's)

A resolução dos exercícios e casos propostos, no que diz respeito à contabilização, é inicialmente apresentada em termos de razão (T's), permitindo ao leitor uma análise mais rápida, directa e abrangente das implicações decorrentes do tratamento contabilístico proposto para a resolução do enunciado.



#### Diário

A resolução dos exercícios e casos no modelo de diário permite uma análise mais objectiva e detalhada do impacto de um determinado tratamento contabilístico. Os diários estão relacionados com a representação esquemática no razão (T's) através de um idêntico número de lançamento e descrição. Os cálculos auxiliares são apresentados na sequência de cada lançamento ou remetidos para a parte final da resolução, se esta última forma se mostrar mais apropriada.



### Comentário à Resolução

Os comentários à resolução apresentam-se, sempre que se julguem pertinentes, como sugestões dos autores relativamente à possibilidade de adopção de distintos procedimentos contabilísticos ou, ainda, na adopção de tratamentos que auxiliem os preparadores na obtenção de informação gerada pela Contabilidade.



### Apontamentos Fiscal/Jurídico

Os apontamentos fiscais e/ou jurídicos são inseridos nas resoluções sempre que se justifique um maior detalhe nestas áreas, permitindo ao leitor o esclarecimento de questões relacionadas com o tratamento contabilístico proposto, nomeadamente, a partir dos impactos das matérias de índole fiscal e/ou jurídica no âmbito da Contabilidade.

A metodologia de resolução dos casos e exercícios acima apresentada revela-se, em nossa opinião, um meio conducente a uma eficaz compreensão das matérias abordadas, quer na sua vertente prática que na sua vertente teórica.

A título exemplificativo e, caso estivéssemos a analisar o caso da formação do preço da compra e a problemática das diferenças cambiais teríamos após uma introdução de índole conceptual o seguinte conjunto de elementos:

## Enunciado

### 1.2.1.1.8. Aquisição com custos de desalfandegamento e diferenças cambiais

A sociedade Produtora, Lda. adquiriu em 2 de Janeiro a um fornecedor americano material industrial (máquina de produção) por 9.000 USD (taxa de câmbio à data da aquisição: (1 USD = 96 Kz):

Para o desalfandegamento do material, a sociedade Produtora, Lda. incorreu ainda em custos de no valor de 120.000 Kz referentes ao pagamento de impostos e direitos aduaneiros e 65.900 kz pelos serviços prestados pelo despachante, tendo o serviço sido pago na sua totalidade a pronto por cheque.

Na sequência, foi contratado com um fornecedor nacional o pagamento a pronto (através do fundo fixo de caixa) do transporte até às instalações da empresa, bem como a instalação e montagem num custo total de 125.000 Kz.

Sabe-se que o pagamento ao fornecedor foi efectuado em 31 de Janeiro quando 1 USD correspondia a 98 Kz. Pretende-se o tratamento contabilístico relativo aos factos acima mencionados.

## Problemática e enquadramento normativo

### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo à formação do preço da compra de um imobilizado corpóreo e da imputação aos resultados da diferença cambial verificada entre a data da compra e a data do pagamento.

A problemática é uma síntese dos conceitos e operações-chave que permitem a resolução do enunciado proposto.

## Contabilização

## Contabilização

	11.3.1	45.1.x	37.1.1
(1)	864.000	125.000 (3) (4)	864.000 (1)
(2)	185.900		
(3)	125.000		
		43.1.1	76.2.1
		185.900 (2) (4)	18.000
		882.000 (4)	

- (1) Aquisição da máquina de produção no mercado externo (contratador da aquisição em Kwanzas)  
 (2) Custos de desalfandegamento incorporáveis ao custo de aquisição da máquina  
 (3) Custos de transporte, instalação e montagem até às instalações da empresa (pagamento a pronto)  
 (4) Pagamento ao fornecedor estrangeiro, com o reconhecimento simultâneo de diferenças de câmbio desfavoráveis

## (1) 02 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.3.1	Imobilizações corpóreas / Equipamentos básico / Material Industrial	864.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		864.000

Preço de compra em Kwanzas = USD 9.000 x 96 = 864.000 (valor da aquisição em Kwanzas, moeda nacional), uma vez que 1 USD = 96 Kz.

## (2) 02 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.3.1	Imobilizações corpóreas / Equipamentos básico / Material Industrial	185.900	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		185.900

Custos incorporáveis à máquina adquirida = 120.000 (direitos aduaneiros) + 65.900 (Serviço do despachante) = 185.900

## (3) 02 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.3.1	Imobilizações corpóreas / Equipamentos básico / Material Industrial	125.000	

Na sequência da contabilização deste facto, são apresentados os eventuais apontamentos fiscais e comentários dos autores à resolução, sendo que ambas as referências reflectem sugestões e enquadramento mais abrangentes que o processo de reconhecimento propriamente dito.



## ÍNDICE

<b>I. MEIOS FIXOS E INVESTIMENTOS</b> .....	<b>27</b>
<b>I.1. Investimentos financeiros</b> .....	<b>28</b>
I.1.1. Aquisição de acções .....	29
I.1.2. Provisão para investimentos financeiros .....	30
I.1.3. Alienação de acções com ganho .....	32
I.1.4. Alienação de acções com perda .....	32
I.1.5. Obrigações não convertíveis detidas até à maturidade .....	33
<b>I.2. Imobilizações corpóreas, incorpóreas e investimentos em imóveis</b> .....	<b>36</b>
I.2.1. Reconhecimento e valometria inicial: Imobilizações corpóreas e incorpóreas e investimentos em imóveis. . .	36
I.2.1.1. Aquisição de imobilizações corpóreas e investimentos em imóveis .....	37
I.2.1.1.1. Aquisição de imobilizado corpóreo. ....	37
I.2.1.1.2. Aquisição de um imóvel (para investimento) .....	38
I.2.1.1.3. Aquisição com custos de transporte associados. ....	39
I.2.1.1.4. Aquisição com desconto de pronto pagamento .....	40
I.2.1.1.5. Aquisição com desconto de pronto pagamento e desconto comercial. ....	41
I.2.1.1.6. Aquisição com custos comuns e específicos .....	42
I.2.1.1.7. Aquisição com custos de manutenção associados .....	44
I.2.1.1.8. Aquisição com custos de desalfandegamento e diferenças cambiais .....	46
I.2.1.1.9. Aquisição com sobressalentes e equipamentos de serviço .....	48
I.2.1.1.10. Adiantamento para a aquisição de imobilizados corpóreos. ....	49
I.2.1.2. Construção/desenvolvimento de imobilizações corpóreas. ....	51
I.2.1.2.1. Custos incorporáveis ao imobilizado em curso – custos até à conclusão .....	52
I.2.1.2.2. Capitalização dos custos dos empréstimos obtidos ao imobilizado em curso .....	55
I.2.1.3. Aquisição de imobilizações incorpóreas .....	58
I.2.1.3.1. Aquisição de imobilizações incorpóreas. ....	59
I.2.1.3.2. Aquisição com custos atribuíveis e não atribuíveis à aquisição .....	60
I.2.1.3.3. Aquisição de imobilizados incorpóreos associados a imobilizados corpóreos .....	61
I.2.1.4. Investigação e desenvolvimento (I & D) de imobilizações incorpóreas. ....	63
I.2.1.4.1. Pesquisa e desenvolvimento de projectos gerados internamente .....	64
I.2.1.4.2. Custos de empréstimos obtidos para projectos de pesquisa e desenvolvimento .....	66
I.2.2. Valorimetria subsequente: Imobilizações corpóreas, incorpóreas, investimento em imóveis .....	68
I.2.2.1. Amortizações .....	68
I.2.2.1.1. Aplicação do método das quotas constantes .....	71
I.2.2.1.2. Aplicação do método dos dígitos (quotas degressivas) .....	72
I.2.2.1.3. Aplicação do método das unidades de produção. ....	74
I.2.2.1.4. Amortização de activos com valor residual .....	76
I.2.2.1.5. Grandes revisões com substituição de partes significativas .....	77
I.2.2.1.6. Sobressalentes e equipamentos de serviço .....	79
I.2.2.1.7. Alteração da estimativa de vida útil de activos .....	81
I.2.2.1.8. Amortização de um imóvel .....	82
I.2.2.1.9. Amortização de imobilizado incorpóreo .....	83
I.2.2.2. Amortizações extraordinárias. ....	84
I.2.2.2.1. Amortizações extraordinárias em activos .....	84
I.2.2.2.2. Anulação de uma amortização extraordinária anteriormente reconhecida. ....	86
I.2.2.2.3. Amortização extraordinária através da avaliação do valor de uso .....	88
I.2.2.3. Modelo de revalorização dos activos imobilizado corpóreo e imobilizado incorpóreo .....	89
I.2.2.3.1. Revalorização de um imobilizado corpóreo .....	90
I.2.2.4. O caso específico dos activos não correntes detidos para alienação .....	91
I.2.2.4.1. Reclassificação de um activo para activos não correntes detidos para alienação .....	91
I.2.3. Desreconhecimento: Imobilizações corpóreas, incorpóreas, investimento em imóveis .....	93
I.2.3.1. Desreconhecimento por alienação, sinistro e abate. ....	93
I.2.3.1.1. Alienação do imobilizado corpóreo .....	94
I.2.3.1.2. Sinistro relacionado com activos .....	95
I.2.3.1.3. Abate de activos sem valor residual .....	96
I.2.3.1.4. Abate de activos – alienação em estado de “sucata” .....	98
I.2.3.2. Troca de activos .....	99
I.2.3.2.1. Troca de bens sem dinheiro envolvido (com ganho na transacção) .....	100
I.2.3.2.2. Troca de bens com dinheiro envolvido na transacção .....	101
I.2.3.2.3. Troca de activos sem ganhos ou perdas na transacção. ....	102

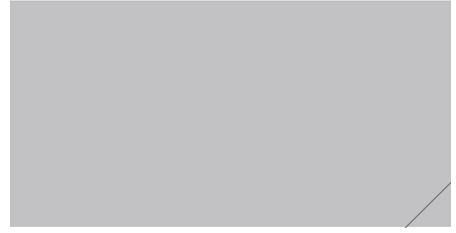
1.2.4. Locações . . . . .	103
1.2.4.1. Locação operacional . . . . .	104
1.2.4.2. Locação financeira . . . . .	105
1.2.4.3. Amortização de activos em regime de locação financeira . . . . .	107
1.2.5. Subsídios relacionados com imobilizações corpóreas e imobilizações incorpóreas . . . . .	108
1.2.5.1. Subsídio ao investimento associado a um activo depreciável . . . . .	109
<b>2. EXISTÊNCIAS . . . . .</b>	<b>113</b>
<b>2.1. Compras e entradas em armazém . . . . .</b>	<b>113</b>
2.1.1. Compra a pronto com imposto sobre o consumo . . . . .	114
2.1.2. Compra a crédito a uma associada . . . . .	115
2.1.3. Compra com custos adicionais de transporte e manuseamento . . . . .	117
2.1.4. Compra a crédito a um fornecedor estrangeiro . . . . .	118
2.1.5. Compra com desconto de pronto pagamento . . . . .	120
2.1.6. Compra com desconto comercial e financeiro (desconto de pronto pagamento) . . . . .	121
2.1.7. Adiantamentos em Existências (mercadoria) com preço fixado . . . . .	123
<b>2.2. Produção própria (reconhecimento e valorimetria inicial) . . . . .</b>	<b>124</b>
2.2.1. Custo de produção – Na situação de subactividade . . . . .	125
2.2.2. Custo de Produção – Na situação de sobreactividade . . . . .	126
2.2.3. Produção própria — Capitalização dos custos dos empréstimos às existências . . . . .	127
2.2.4. Produção simultânea (conjunta) e subproduto . . . . .	130
<b>2.3. Provisão e reposição de provisão em existências . . . . .</b>	<b>132</b>
2.3.1. Provisões em existências . . . . .	132
2.3.2. Provisões em existências (grupo de mercadorias) . . . . .	133
2.3.3. Provisões em existências (percentagem sobre a totalidade das existências) . . . . .	134
2.3.4. Reforço e/ou Reposição da provisão para depreciação de existências . . . . .	135
<b>2.4. Fórmulas de custeio . . . . .</b>	<b>137</b>
2.4.1. Método do custeio "Identificação específica" . . . . .	138
2.4.2. Método de custeio FIFO . . . . .	139
2.4.3. Método de custeio LIFO . . . . .	140
2.4.4. Método do custeio médio (ponderado) . . . . .	142
<b>2.5. Vendas e custo das mercadorias vendidas . . . . .</b>	<b>143</b>
2.5.1. Venda de mercadorias . . . . .	144
2.5.2. Venda de mercadorias a um cliente estrangeiro . . . . .	145
2.5.3. Venda de mercadorias em condições de liquidação diferida . . . . .	147
2.5.4. Vendas de mercadorias (envio à consignação e posterior factura definitiva) . . . . .	149
<b>2.6. Reclassificações e regularizações de existências . . . . .</b>	<b>151</b>
2.6.1. Autoconsumo de existências . . . . .	151
2.6.2. Quebras em existências . . . . .	152
2.6.3. Sobras em existências . . . . .	153
2.6.4. Oferta de existências a clientes . . . . .	153
<b>3. TERCEIROS . . . . .</b>	<b>157</b>
<b>3.1. Clientes . . . . .</b>	<b>157</b>
3.1.1. Vendas e prestações de serviços . . . . .	158
3.1.1.1. Venda a pronto pagamento . . . . .	158
3.1.1.2. Venda a crédito com imposto sobre o consumo . . . . .	159
3.1.1.3. Venda a crédito com desconto de pronto pagamento . . . . .	160
3.1.1.4. Prestação de serviços com desconto na factura e imposto sobre o consumo . . . . .	161
3.1.1.5. Venda com devolução parcial . . . . .	162
3.1.1.6. Venda com desconto concedido fora da factura . . . . .	163
3.1.2. Venda com pagamento diferido . . . . .	164
3.1.3. Titularização de dívidas . . . . .	166
3.1.3.1. Saque e pagamento (letra) . . . . .	166
3.1.3.2. Saque e desconto bancário . . . . .	167
3.1.4. Adiantamentos de clientes . . . . .	168
3.1.4.1. Adiantamento de cliente sem preço fixado . . . . .	168
3.1.4.2. Adiantamento de cliente com preço fixado . . . . .	169
3.1.5. Diferenças cambiais em clientes . . . . .	170
3.1.5.1. Diferença cambial à data de relato – venda em USD . . . . .	171
3.1.5.2. Diferença cambial na liquidação da dívida – dívida em Euros . . . . .	172

<b>3.2. Fornecedores</b> .....	<b>174</b>
3.2.1. Compras .....	174
3.2.1.1. Compra a crédito com imposto sobre o consumo .....	174
3.2.1.2. Compra com desconto de pronto pagamento .....	175
3.2.1.3. Compra com desconto obtido fora da factura .....	176
3.2.1.4. Compra e devolução parcial .....	176
3.2.1.5. Compra com factura em conferência .....	177
3.2.2. Titularização de dívidas .....	178
3.2.2.1. Aceite e pagamento .....	178
3.2.3. Adiantamentos aos fornecedores .....	179
3.2.3.1. Adiantamento ao fornecedor sem preço fixado .....	179
3.2.3.2. Adiantamento ao fornecedor com preço fixado .....	180
3.2.4. Diferenças cambiais em fornecedores .....	181
3.2.4.1. Diferença de câmbio à data do relato (KZ–USD) .....	181
3.2.4.2. Diferença cambial na data da liquidação (KZ–EUR) .....	182
<b>3.3. Empréstimos (obtidos)</b> .....	<b>184</b>
3.3.1. Empréstimo bancário .....	184
3.3.2. Empréstimo com juros a pagar no período seguinte .....	186
<b>3.4. Estado</b> .....	<b>187</b>
3.4.1. Pagamento provisório do Imposto Industrial .....	188
3.4.2. Apuramento do imposto sobre o rendimento .....	190
3.4.3. Retenção por pagamento da renda de um imóvel e entrega ao Estado .....	192
<b>3.5. Entidades participantes e participadas</b> .....	<b>193</b>
3.5.1. Subscrição e realização de capital .....	194
3.5.2. Distribuição de resultados .....	195
3.5.3. Empréstimo de participante do capital — Suprimento .....	196
<b>3.6. Pessoal</b> .....	<b>198</b>
3.6.1. Processamento e pagamento de salários .....	198
3.6.2. Processamento das férias e subsídio de férias .....	200
3.6.3. Adiantamento ao pessoal .....	202
<b>3.7. Compra e venda de imobilizado</b> .....	<b>204</b>
3.7.1. Compra de imobilizado .....	204
3.7.1.1. Compra de um imobilizado a crédito .....	204
3.7.1.2. Compra de um imobilizado corpóreo com adiantamento .....	205
3.7.2. Venda de imobilizado .....	206
3.7.2.1. Venda de imobilizado a crédito .....	206
3.7.3. Especialização do exercício — Proveitos a facturar .....	207
3.7.3.1. Reconhecimento do rédito relativo à prestação de serviços .....	207
3.7.3.2. Juros de depósitos bancários .....	208
3.7.4. Especialização do exercício — Encargos a repartir por períodos futuros .....	209
3.7.4.1. Seguro pago antecipadamente .....	209
3.7.4.2. Renda do ano seguinte paga antecipadamente .....	210
3.7.5. Especialização do exercício — Encargos a pagar .....	212
3.7.5.1. Juros de empréstimo obtido .....	212
3.7.6. Especialização do exercício — Proveitos a repartir por períodos futuros .....	213
3.7.6.1. Renda do ano seguinte recebida antecipadamente .....	213
<b>3.8. Provisões e reposições</b> .....	<b>214</b>
3.8.1. Constituição de provisão para cobrança duvidosa .....	214
3.8.2. Reposição de uma provisão para clientes de cobrança duvidosa .....	215
3.8.3. Provisões para adiantamento a fornecedor .....	216
3.8.4. Provisão para cobranças duvidosas (considerando a totalidade dos clientes) .....	217
<b>3.9. Provisões, passivos contingentes e activos contingentes</b> .....	<b>219</b>
3.9.1. Provisões para pensões .....	219
3.9.2. Provisões para processos judiciais e passivos contingentes .....	220
3.9.3. Provisões para acidentes de trabalho .....	221
3.9.4. Provisões para garantias a clientes .....	221
3.9.5. Activo contingente .....	222

<b>4. MEIOS MONETÁRIOS</b> .....	<b>225</b>
<b>4.1. Caixa e depósitos</b> .....	<b>225</b>
4.1.1. Conteúdo da Conta Caixa.....	225
4.1.2. Fundo Fixo de Caixa.....	227
4.1.3. Caixa –Valores destinados a pagamentos específicos .....	228
4.1.4. Constituição de depósito a prazo.....	228
<b>4.2. Moeda estrangeira</b> .....	<b>229</b>
4.2.1. Aquisição de moeda estrangeira e diferenças de câmbio na data do relato.....	229
<b>4.3. Títulos Negociáveis</b> .....	<b>231</b>
4.3.1. Aquisição de acções .....	231
<b>5. CAPITAL E RESERVAS</b> .....	<b>235</b>
<b>5.1. Constituição de Sociedade</b> .....	<b>235</b>
5.1.1. Constituição de sociedade por quotas.....	235
5.1.2. Constituição de sociedade anónima.....	236
<b>5.2. Aumento de Capital</b> .....	<b>238</b>
5.2.1. Aumento de Capital –Incorporação de reservas .....	238
5.2.2. Aumento de capital por emissão de novas acções .....	239
<b>5.3. Redução de Capital</b> .....	<b>240</b>
5.3.1. Redução de capital para cobertura de prejuízos.....	240
5.3.2. Redução de capital motivada pela saída de um sócio .....	241
<b>5.4. Aplicação de Resultados</b> .....	<b>242</b>
5.4.1. Aplicação de resultados .....	243
<b>5.5. Acções (Quotas) próprias</b> .....	<b>244</b>
5.5.1. Aquisição de acções próprias a desconto .....	244
5.5.2. Aquisição e alienação de acções próprias .....	245
<b>5.6. Prestações Suplementares</b> .....	<b>247</b>
5.6.1. Prestações Suplementares .....	247
<b>5.7. Reservas de Reavaliação</b> .....	<b>248</b>
5.7.1. Regularização da reserva de reavaliação .....	248
<b>6. PROVEITOS E GANHOS (INCLUI CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO)</b> .....	<b>251</b>
<b>6.1. Vendas</b> .....	<b>253</b>
6.1.1. Venda a crédito de mercadorias, produtos acabados e subprodutos .....	253
6.1.2. Vendas com desconto comercial (incluído na factura) .....	255
6.1.3. Devolução de vendas e desconto comercial (fora da factura) .....	256
<b>6.2. Prestações de serviços (inclui contratos de construção)</b> .....	<b>258</b>
6.2.1. Reconhecimento do rédito relativo à prestação de serviços .....	258
6.2.2. Separação do rédito das vendas do rédito relativo à prestação de serviços.....	260
6.2.3. Contratos de construção: Proveitos imputáveis a um projecto em curso.....	262
6.2.4. Contratos de construção: Proveitos e custos imputáveis a um projecto em curso .....	266
<b>6.3. Variações nos inventários de produtos acabados e de produção em curso</b> .....	<b>269</b>
<b>6.4. Trabalhos para a própria entidade</b> .....	<b>270</b>
<b>6.5. Subsídios a preços</b> .....	<b>272</b>
<b>6.6. Reposição de provisões e anulação de amortizações extraordinárias</b> .....	<b>273</b>
6.6.1. Anulação de amortização extraordinária em imobilizados corpóreos.....	273
6.6.2. Reposição de provisões em existências .....	274
6.6.3. Reposição de provisões – Cobranças duvidosas.....	276

<b>6.7. Outros Proveitos e Ganhos não operacionais</b> . . . . .	<b>277</b>
6.7.1. Proveitos derivados da negociação de <i>royalties</i> . . . . .	277
6.7.2. Venda de imobilizado corpóreo . . . . .	278
6.7.3. Imputação dos subsídios para meios fixos e investimentos aos proveitos do período . . . . .	279
6.7.4. Rendimentos de investimentos financeiros em imóveis . . . . .	280
<b>6.8. Juros e outros proveitos similares</b> . . . . .	<b>282</b>
6.8.1. Juros de depósitos bancários . . . . .	282
<b>7. CUSTOS E PERDAS POR NATUREZA</b> . . . . .	<b>285</b>
<b>7.1. Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas</b> . . . . .	<b>286</b>
7.1.1. Apuramento do custo da mercadoria vendida em sistema de inventário permanente . . . . .	286
7.1.2. Apuramento do custo da mercadoria vendida em sistema de inventário intermitente . . . . .	287
<b>7.2. Custos com o pessoal</b> . . . . .	<b>288</b>
7.2.1. Processamento das remunerações mensais . . . . .	288
<b>7.3. Amortização do exercício</b> . . . . .	<b>290</b>
7.3.1. Amortização de activos . . . . .	291
<b>7.4. Fornecimentos e serviços de terceiros</b> . . . . .	<b>293</b>
7.4.1. Fornecimentos e serviços de terceiros . . . . .	293
7.4.2. Periodização económica – Fornecimentos e serviços de terceiros . . . . .	294
<b>7.5. Outros custos e perdas operacionais</b> . . . . .	<b>296</b>
7.5.1. Subcontratos . . . . .	296
7.5.2. Ofertas e Amostras de Existências . . . . .	297
7.5.3. Quotizações . . . . .	297
<b>7.6. Custos e perdas financeiros gerais</b> . . . . .	<b>298</b>
7.6.1. Empréstimo em moeda estrangeira (juros e diferenças cambiais desfavoráveis) . . . . .	298
7.6.2. Descontos de pronto pagamento concedidos . . . . .	300
<b>7.7. Provisões</b> . . . . .	<b>301</b>
7.7.1. Provisão para dívidas de clientes . . . . .	301
7.7.2. Provisão para depreciação de existências . . . . .	303
7.7.3. Provisões para outros riscos e encargos – Impostos . . . . .	304
<b>7.8. Outros custos e perdas não operacionais</b> . . . . .	<b>304</b>
7.8.1. Dívidas incobráveis . . . . .	304
7.8.2. Perdas em existências e em imobilizado corpóreo . . . . .	305
7.8.3. Perdas motivadas pela venda de imobilizado . . . . .	306
<b>7.9. Custos e perdas extraordinárias</b> . . . . .	<b>308</b>
7.9.1. Perdas resultante de catástrofe natural . . . . .	308
<b>8. RESULTADOS E OPERAÇÕES DE ENCERRAMENTO</b> . . . . .	<b>311</b>
<b>8.1. Operações de regularização, apuramento de resultados, Demonstração de Resultados (por natureza) e Balanço</b> . . . . .	<b>311</b>
8.1.1. Operações de regularização . . . . .	313
8.1.2. Ajustamento em activos . . . . .	315
8.1.3. Amortizações . . . . .	316
8.1.4. Apuramento do Custo da Mercadoria Vendida . . . . .	316
8.1.5. Apuramento de resultados e elaboração das demonstrações financeiras . . . . .	318

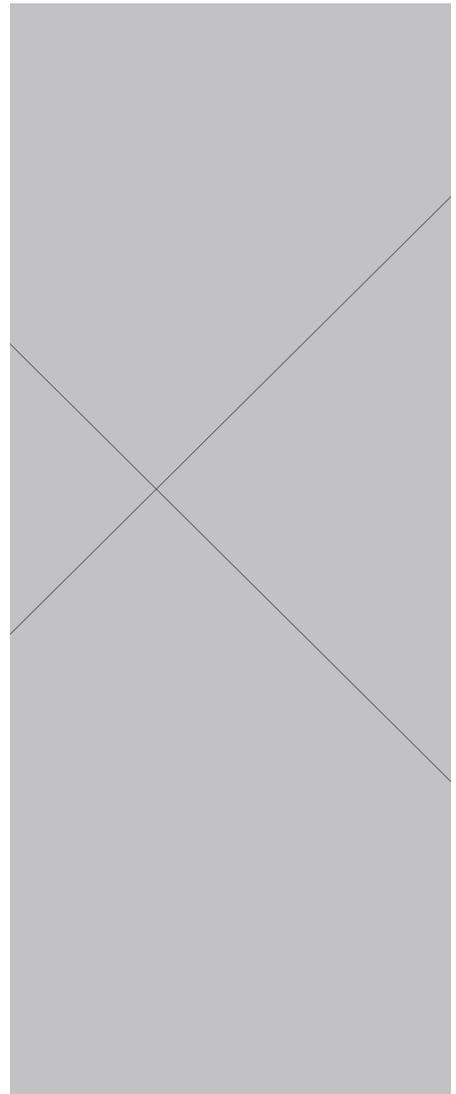




I.

---

## MEIOS FIXOS E INVESTIMENTOS





## I. MEIOS FIXOS E INVESTIMENTOS

Meios fixos e investimentos é uma classe que integra os activos não correntes (de médio e longo prazo). Os activos não correntes de uma entidade compreendem os elementos que, segundo o ponto 4.2.2 das demonstrações financeiras (Conteúdo) se espera que permaneçam na posse da entidade por um período superior a um ano. A classe agrega não só os bens que sejam sua propriedade, mas também aqueles que estejam em regime de locação financeira.

Os meios fixos e investimentos são constituídos pelas imobilizações corpóreas, imobilizações incorpóreas e investimentos financeiros. Uma breve definição de cada um dos referidos elementos, de acordo com os critérios para reconhecimento das classes das demonstrações financeiras, apresenta-se seguidamente:

1. Imobilizações corpóreas (ponto 2.1) são itens tangíveis que:
  - a. Satisfaçam as condições gerais para o seu reconhecimento como activos;
  - b. Se destinem a ficar na posse ou a serem controlados pela entidade por um período superior a um ano.
2. Imobilizações incorpóreas (ponto 2.2) são activos não monetários, identificáveis, sem substância física.
3. Investimentos financeiros (ponto 2.3) são itens que satisfaçam as condições gerais para o seu reconhecimento como activos e tenham como objectivo aumentar a riqueza através de uma das seguintes formas:
  - a. Distribuição, mediante o recebimento de juros, royalties, dividendos e rendas.
  - b. Valorização de capital, ou outros benefícios tais como os resultantes de transacções comerciais.

A classe é constituída pelas contas do 1º grau a seguir apresentadas:

- 11 – Imobilizações corpóreas
- 12 – Imobilizações incorpóreas
- 13 – Investimentos financeiros
- 14 – Imobilizações em curso
- 18 – Amortizações acumuladas
- 19 – Provisões para investimentos financeiros

As principais problemáticas que se levantam no âmbito dos activos não correntes de carácter não financeiro encontram-se adiante apresentadas:

1. Identificação (reconhecimento) de um activo não corrente de carácter não financeiro, questão especialmente controversa no caso dos imobilizados incorpóreos;
2. Determinação do custo de aquisição dos referidos activos (valorimetria inicial) e a aquisição de tais activos em ligação com diversas temáticas, nomeadamente, subsídios ao investimento, custos de empréstimos obtidos e diferenças de câmbio que sejam incorporáveis aos investimentos em curso;
3. Escolha do modelo de valorimetria subsequente aplicável a tais activos que pode ser, no caso dos imobilizados corpóreos e imobilizados incorpóreos, o modelo do custo ou o modelo do custo revalorizado;
4. Determinação do método de amortização aplicável aos activos valorizados subsequentemente pelo modelo do custo ou o modelo do custo revalorizado e problemas directamente relacionados (determinação da vida útil, valor residual, amortização por componentes, etc); e
5. A problemática do desreconhecimento (por alienações/trocas, retiradas, etc.) dos activos não correntes de carácter não financeiro.

**Os activos não correntes cuja retirada se limite a uma cessação de uso para posterior alienação**, apresentam-se como um caso particular de activo que, inicialmente cumprindo os critérios de classificação para a sua qualificação como não corrente, passaram a estar detidos exclusivamente para a imediata alienação. Por tal facto, tais activos devem ser registados pela quantia pela qual se encontram registados ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. Devido à sua reclassificação, surgem no balanço nos activos correntes, na rubrica “outros activos correntes”.

## I.1. INVESTIMENTOS FINANCEIROS

Em investimentos financeiros devem estar evidenciadas, entre outras, as participações de capital, as obrigações e títulos de participação e os empréstimos concedidos a subsidiárias, associadas e outras empresas.

Os investimentos financeiros incluem ainda outro tipo de investimento, tais como investimentos em imóveis, fundos e outros investimentos financeiros como seja diamantes, ouro e depósitos bancários (a médio/longo prazo).

A conta 13 Investimentos Financeiros é subdividida, de acordo com o código de contas, da seguinte forma:

- Conta 13.1 – Investimentos em subsidiárias, que reconhece as participações de capital em subsidiárias; Uma subsidiária é uma empresa controlada por uma outra (empresa-mãe).
- Conta 13.2 – Investimentos em associadas, que reconhece as participações de capital em associadas. Uma associada é uma entidade (aqui incluindo-se as entidades que não sejam constituídas em forma de sociedade, como por exemplo as parcerias) sobre a qual o investidor tenha influência significativa e que não seja uma subsidiária.
- Conta 13.3 – Investimentos noutras empresas, a qual regista a quantia dos investimentos financeiros noutras empresas, nas quais a entidade não tem controlo ou influência significativa e que por tanto não são subsidiárias ou associadas.
- Conta 13.4 – Investimentos em imóveis, o qual regista os imóveis adquiridos que não se destinem a serem usados pela entidade ou outras operações por ela realizadas.
- Conta 13.5 – Fundos, o que regista os fundos detidos pela entidade para fazer face a compromissos prolongados, cujos rendimentos lhe sejam adstritos.
- Conta 13.9 – Outros investimentos financeiros, a qual regista os investimentos financeiros não enquadráveis nas contas 13.1 e 13.5.

Devem ser reconhecidos como investimentos financeiros os activos que:

- Satisfazam as condições para o seu reconhecimento como activos.
- Tenham uma natureza de realizável a médio e longo prazos.
- Sejam detidos por um período superior a um ano.
- Tenham como objectivo aumentar a riqueza através de uma das seguintes formas:
  - Distribuição, mediante o recebimento de juros, *royalties*, dividendos e rendas.
  - Valorização de capital, ou outros benefícios tais como os resultantes de transacções comerciais.
 (De acordo com o ponto 6.2.3 Políticas Contabilísticas (Investimentos financeiros))

No que diz respeito à valorização dos investimentos financeiros:

Os investimentos financeiros devem ser valorizados aos custos de reconhecimento inicial, líquido das correspondentes provisões ou amortizações destinadas a garantir que o custo não excede o valor de realização.

O custo, no reconhecimento inicial, pode ter as seguintes vertentes:

- Custo de aquisição, para a generalidade dos investimentos financeiros. O custo de aquisição engloba:
  - O preço de compra.
  - Os encargos de aquisição, tais como:
    - > Prémios de corretagem.
    - > Honorários.
    - > Direitos e comissões bancárias.
- Justo valor, para os investimentos financeiros que forem adquiridos total ou parcialmente:
  - Pela emissão de acções ou outros títulos.
  - Por troca com outros activos.

Podem ser efectuadas alterações ao custo, subsequentes ao reconhecimento inicial, nos seguintes casos:

- Quando o preço pago pela aquisição já incluía uma parcela de juros vencidos. Neste caso, na data de recebimento dos juros, o custo de aquisição é deduzido da quantia de juros nele incluídos.

- Pela imputação de diferenças de câmbio resultantes de passivos monetários relacionados com a aquisição de tais activos.

As amortizações, aplicáveis aos investimentos em imóveis, podem ter as seguintes vertentes:

- Amortizações sistemáticas baseadas na vida útil dos imóveis, destinadas a reflectir a perda dos benefícios económicos decorrentes do uso, da inactividade ou da passagem do tempo. Estas amortizações são calculadas apenas para imóveis depreciables e tendo em atenção:
  - A quantia depreciable do imóvel.
  - A vida útil esperada do imóvel.
  - O método mais adequado para reflectir o modelo pelo qual os benefícios económicos deste imóvel fluam para a empresa.
- Amortizações extraordinárias destinadas a reduzir o valor dos imóveis para o seu valor recuperável quando haja diminuição de valor na quantia pela qual estes se encontram registados. Estas amortizações devem ser revertidas se cessarem os motivos que a originaram.

As provisões aplicáveis aos restantes investimentos financeiros devem ser:

- Registadas no momento em que existam razões fundamentadas que levem a crer que o custo excede o seu provável valor de realização.
- Corrigidas ou revertidas, no momento em que se alterarem ou cessarem os motivos que as originaram.



*O investimento em imóveis devido às suas características têm o seu tratamento contabilístico idêntico ao das imobilizações corpóreas pelo que remetemos para o ponto 1.2 do presente livro.*

### 1.1.1. Aquisição de acções



A entidade Luanda, S.A. (adquirente) adquiriu em 4 de Dezembro, 1.000 acções da, Benguela S.A.(adquirida), ao preço unitário de 700 kz, acrescentando custos de transacção no montante de 50.000 kz. Sabe-se ainda que o capital social da Benguela, S.A. é constituído por 10.000 acções com o valor nominal de 500 kz, pelo que a entidade Luanda, S.A. detém com esta aquisição uma percentagem de participação no capital de 10%.

#### Resolução



Nesta resolução pretende-se o tratamento contabilístico da aquisição das acções da Benguela, S.A..

#### Contabilização



13.3.1		35.2.4.1			43.1.1	
(1a)	750.000	(1b)	750.000	(1a)	750.000	(1b)
(1a)	Aquisição da participação de capital (subscrição)					
(1b)	Pagamento da aquisição					

#### (1a) 04 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
13.3.1	Investimentos Financeiros / Outras empresas / Partes de capital	750.000	
35.2.4.1	Entidades participadas / Outros / c/subscrição		750.000

Custo de compra = (nº de acção x preço) + encargos de aquisição

Custo de compra = (1.000 x 700) + 50.000 = **750.000**

**(Ib) 04 de Dezembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
35.2.4.1	Entidades participadas / Outros / c/subscrição	750.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		750.000



Ter em atenção que, no caso da aquisição ser com pagamento imediato, por exemplo, o que acontece normalmente com as aquisições em bolsa, não se justificaria o procedimento de registo na conta de subscrição (35.2.4.1), sendo que neste caso o lançamento seria:

**(I) 04 de Dezembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
13.3.1	Investimentos Financeiros / Outras empresas / Partes de capital	750.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		750.000

O investimento na participação de capital deve ser valorizado inicialmente pelo custo da aquisição que engloba, segundo o ponto 7.2.4 das Políticas contabilísticas (Investimentos financeiros), o preço de compra e os encargos de aquisição tais como, prémios de corretagem, honorários e direitos e comissões bancárias. No reconhecimento subsequente estes investimentos devem ser valorizados ao custo de reconhecimento inicial, líquido das correspondentes provisões.

No seguimento dessa orientação, o ponto 5.2 das Notas explicativas (Definições), define o conceito de «influência significativa» como o poder de participar nas decisões de política operacional e financeira da empresa, mas sem nunca assumir o controlo dessas políticas. Presume que essa influência existe «quando a investidora detiver directa ou indirectamente, através das suas subsidiárias, mais de 20% do poder de voto da investida, a menos que possa ser demonstrado que tal não se verifica». Presume ainda que mesmo existindo menos de 20% dos direitos de voto, essa influência pode existir tendo então de ser claramente demonstrada.

Então, uma empresa subsidiária caracteriza-se nos termos do mesmo ponto do PGC, como «aquela que é controlada por outra empresa (conhecida como empresa mãe)» e uma empresa associada, «aquela em que a detentora exerce uma influência significativa e que não seja uma subsidiária».

**Comentário à Resolução**

A aquisição de 1.000 acções pela Luanda, S.A (adquirente) corresponde a uma participação de capital de 10% (1.000 acções / 10.000 acções) na Benguela S.A. (adquirida) Com base na informação disponível, e nos termos do ponto 5.2 das Notas explicativas (Definições), presumimos que a Luanda, S.A. não tem qualquer tipo de controlo na Benguela, S.A., pelo que se considerou como "Outras empresas".

No pressuposto de que o objectivo da empresa ao adquirir as acções seja a obtenção de rendimentos, tanto por via de dividendos como pela valorização dos títulos a médio/longo prazo, registamos esse investimento financeiro na classe I - Meios fixos e investimentos mais concretamente na conta 13 – Investimentos financeiros. Caso o objectivo do investimento em acções fosse a sua venda a curto prazo e estivessem reunidas as condições para ser considerado como título negociável, então a conta a utilizar seria a 41.1.3 – Títulos negociáveis/Acções/Outras empresas, sendo que todos os procedimentos seriam idênticos.

Caso se tratasse de uma sociedade por quotas, o procedimento contabilístico seria idêntico.

**1.1.2. Provisão para investimentos financeiros**

A entidade Simula, S.A. adquiriu a 15 de Setembro de N (a pronto pagamento), 5.000 acções da Estrela, S.A., ao preço unitário de 500 kz, o que corresponde a uma percentagem de participação de 10%. A esta aquisição acresceram custos de transacção no montante de 25.000 kz. As acções da sociedade Estrela, S.A. não estão negociadas publicamente e o seu justo valor não pode ser obtido de forma fiável. À data de relato, 31 de Dezembro de N, o capital próprio da Estrela, S.A. era de 26.000.000 kz, mas tendo em consideração uma alteração significativa no mercado onde se posiciona, nomeadamente no valor realizável líquido das suas existências, os resultados de N+1 afectaram significativamente o capital próprio da Estrela, S.A., reduzindo este para 13.000.000 kz.

## Resolução



Esta resolução implica determinar a necessidade de reconhecer uma eventual provisão relativamente ao instrumento de capital próprio adquirido (o investimento de 10% no capital da Estrela).

## Contabilização



13.3.1		76.5.1.3		43.1.1	
(1)	2.525.000	(2)	1.225.000		2.525.000 (1)
				19.3.1	
					1.225.000 (2)

(1) Aquisição de participação financeira  
(2) Reconhecimento da provisão

### (1) 15 de Setembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
13.3.1	Investimentos financeiros / Outras empresas / Partes de capital	2.525.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		2.525.000

### (2) 31 de Dezembro de N+1

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
76.5.1.3	Provisões para aplicações financeiras / Investimentos financeiros / Outras	1.225.000	
19.3.1	Provisões para investimentos financeiros / Outras empresas / Partes de capital		1.225.000

Considerou-se como justo valor do investimento a quota-parte da Simula no capital próprio da empresa Estrela que alcança a 31 de Dezembro de N+1 a quantia de 1.300.000 ( $13.000.000 \times 10\%$ ). O investimento encontra-se valorizado ao custo, ou seja, por 2.525.000 que reflecte a soma entre o preço da aquisição das acções mais os custos de transacção. A provisão a reconhecer deve ser valorizada pela diferença entre a quantia registada do investimento e a melhor estimativa do justo valor daquele, alcançando a quantia de **1.225.000** ( $2.525.000 - 1.300.000$ ).

O investimento na participação de capital deve ser valorizado inicialmente pelo custo da aquisição que engloba, segundo o ponto 7.2.4 das Políticas contabilísticas (Investimentos financeiros), o preço de compra e os encargos de aquisição tais como, prémios de corretagem, honorários e direitos e comissões bancárias. Subsequentemente, nos termos do mesmo ponto, a valorização deve ser líquida das correspondentes provisões. Assim, deve uma entidade à data de relato, avaliar o seu investimento financeiro e registar as correspondentes provisões, caso existam razões fundamentadas que levem a crer que o custo excede o seu provável valor de realização.



### Comentário à Resolução

A aquisição de 5.000 acções da entidade Estrela, S.A. caracteriza-se como um investimento financeiro num instrumento de capital próprio. Assim sendo, sem qualquer outro tipo de informação, presume-se que a Simula não tem qualquer controlo ou influência significativa na Estrela pelo que consideramos tratar-se de uma "outra empresa" e não de uma subsidiária ou associada.

Ao efectuar a melhor estimativa do justo valor do investimento financeiro efectuado na entidade Estrela, S.A. a entidade Simula considera que esta estimativa corresponde à sua quota-parte no capital próprio.



### Apontamento Fiscal

As provisões para investimentos financeiros podem ser aceites como custos fiscais do exercício nos termos do Artº 25 CII (o que se considera custos e perdas) em conjugação com o Artº 36 deste mesmo código, refere que é aceite como custo a parte do valor devidamente justificada e documentada com fiabilidade, e desde que aceite pela Direcção Nacional de Impostos.

### 1.1.3. Alienação de acções com ganho



A entidade X, S.A. alienou a 2 de Fevereiro, 1.000 acções da entidade Y, S.A., ao preço unitário de 700 kz. As acções desta entidade tinham sido adquiridas ao preço unitário de 500 kz. As acções não são negociadas publicamente e o seu justo valor não pode ser obtido de forma fiável.

#### Resolução



? | Esta resolução implica o registo da alienação com apuramento do ganho.

#### Contabilização



13.3.1				43.1.1		66.6.1.3	
(0)	500.000	500.000	(1)	(1)	700.000		200.000 (1)
(0)	Situação inicial						
(1)	Alienação de participação financeira com reconhecimento de ganho						

#### (1) 2 de Fevereiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	700.000	
66.6.1.3	Ganho na alienação de aplicações financeiras / Investimentos financeiros / Outras empresas		200.000
13.3.1	Investimentos financeiros / Outras empresas / Partes de capital		500.000



#### Comentário à Resolução

Se a participação financeira alienada fosse, por exemplo, a de uma empresa subsidiária ou associada, então o ganho seria registado, respectivamente, nas contas, 66.6.1.1 – Ganhos na alienação de aplicações financeiras / Investimentos financeiros / Subsidiárias ou 66.6.1.2 – Ganhos na alienação de aplicações financeiras / Investimentos financeiros / Associadas.



#### Apontamento Fiscal

Eventualmente os rendimentos e ganhos decorrentes da alienação de participações estarão sujeitos a tributação em sede do Imposto sobre Aplicação de Capitais nos termos da alínea m. de nº 1. Artº 9 por via da retenção na fonte ou em sede do imposto industrial aquando da entrega da declaração de rendimentos da colecta do exercício.

### 1.1.4. Alienação de acções com perda



A entidade X, S.A. alienou a 2 de Fevereiro, 2.000 acções da entidade Y, S.A., ao preço unitário de 650 kz. As acções desta entidade tinham sido adquiridas ao preço unitário de 1.000 kz. As acções não são negociadas publicamente e o seu justo valor não pode ser obtido de forma fiável.

#### Resolução



? | Esta resolução implica o registo da alienação com apuramento da perda.

## Contabilização



13.3.1				76.6.1.3		43.1.1	
(0)	2.000.000	2.000.000	(1)	(1)	700.000	(1)	1.300.000
(0)	Situação inicial						
(1)	Alienação de participação financeira com reconhecimento de perda						

### (1) 2 de Fevereiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	1.300.000	
76.6.1.3	Perdas na alienação de aplicações financeiras / Investimentos financeiros / Outras empresas	700.000	
13.3.1	Investimentos financeiros / Outras empresas / Partes de capital		2.000.000



### Comentário à Resolução

Se a participação financeira alienada fosse, por exemplo, a de uma empresa associada ou subsidiária então a perda seria registado, respectivamente, nas contas 76.6.1.1 – Perdas na alienação de aplicações financeiras / Investimentos financeiros / Subsidiárias ou 76.6.1.2 – Perdas na alienação de aplicações financeiras / Investimentos financeiros / Associadas.



### Apontamento Fiscal

É aceite como perda do exercício, desde que devidamente justificado dentro dos limites considerados razoáveis pela Direcção Nacional de Impostos como refere o Código do Imposto Industrial.

## 1.1.5. Obrigações não convertíveis detidas até à maturidade



Em 31 de Dezembro de N, a entidade Alfa adquiriu 10.000 obrigações não convertíveis à entidade Zeta, sendo de considerar que os custos com a transacção são por conta da entidade adquirente. As obrigações adquiridas apresentam as seguintes características:

Valor de emissão	10.000.000
Valor nominal	10.000.000
Maturidade	5 anos
Taxa do cupão	5%
Valor do reembolso	12.000.000
Custos de transacção	500.000
Recebimento dos juros	Anual
Reembolso	No último ano

Efectue o tratamento contabilístico que considerar necessário, tendo em conta que a entidade tem a intenção de deter este investimento até à maturidade.

## Resolução



Nesta resolução pretende-se o reconhecimento da aquisição das obrigações, o recebimento do juros até à maturidade e o reembolso do capital investido.

## Contabilização



13.3.2				43.1.1				66.1.1.1			
(1)	10.500.000	12.000.000	(7)	(2)	500.000	10.500.000	(1)			759.619	(2)
(2)	259.619			(3)	500.000					778.401	(3)
(3)	278.401			(4)	500.000					798.541	(4)
(4)	298.541			(5)	500.000					820.139	(5)
(5)	320.139			(6)	500.000					843.300	(6)
(6)	343.300			(7)	12.000.000						

(1) Aquisição das obrigações não convertíveis  
 (2) Reconhecimento do proveito (juro) do período 1 e recebimento do juro do cupão  
 (3) Reconhecimento do proveito (juro) do período 2 e recebimento do juro do cupão  
 (4) Reconhecimento do proveito (juro) do período 3 e recebimento do juro do cupão  
 (5) Reconhecimento do proveito (juro) do período 4 e recebimento do juro do cupão  
 (6) Reconhecimento do proveito (juro) do período 5 e recebimento do juro do cupão  
 (7) Reembolso das obrigações na maturidade

## (1) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
13.3.2	Investimentos Financeiros / Outras empresas / Obrigações e títulos de participação	10.500.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		10.500.000

O valor de emissão das obrigações é de 10.000.000. A este valor há que acrescentar os custos de transacção, uma vez que são custos directamente relacionados com a sua aquisição. Neste sentido, a quantia inicial do activo é de **10.500.000**.

## (2) 31 de Dezembro de N+1

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
13.3.2	Investimentos Financeiros / Outras empresas / Obrigações e títulos de participação	259.619	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	500.000	
66.1.1.1	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Juros / De investimentos financeiros / Obrigações		759.619

O proveito (juro) reconhecido no período 1 é de **759.619** ( $10.500.000 \times 7,23447\%$ ), dos quais **500.000** correspondem ao cupão das obrigações e **259.619** a um aumento do valor do investimento. (ver cálculos auxiliares)

## (3) 31 de Dezembro de N+2

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
13.3.2	Investimentos Financeiros / Outras empresas / Obrigações e títulos de participação	278.401	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	500.000	
66.1.1.1	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Juros / De investimentos financeiros / Obrigações		778.401

O proveito (juro) reconhecido no período 2 é de **778.401** ( $10.759.619 \times 7,23447\%$ ), dos quais **500.000** correspondem ao cupão das obrigações e **278.401** a um aumento do valor do investimento. (ver cálculos auxiliares)

## (4) 31 de Dezembro de N+3

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
13.3.2	Investimentos Financeiros / Outras empresas / Obrigações e títulos de participação	298.541	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	500.000	
66.1.1.1	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Juros / De investimentos financeiros / Obrigações		798.541

O proveito (juro) reconhecido no período 3 é de **798.541** ( $11.038.019 \times 7,23447\%$ ), dos quais **500.000** correspondem ao cupão das obrigações e **298.541** a um aumento do valor do investimento. (ver cálculos auxiliares)

**(5) 31 de Dezembro de N+4**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
13.3.2	Investimentos Financeiros / Outras empresas / Obrigações e títulos de participação	320.139	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	500.000	
66.1.1.1	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Juros / De investimentos financeiros / Obrigações		820.139

O proveito (juro) reconhecido no período 4 é de **820.139** ( $11.336.561 \times 7,23447\%$ ), dos quais **500.000** correspondem ao cupão das obrigações e **320.139** a um aumento do valor do investimento. (ver cálculos auxiliares)

**(6) 31 de Dezembro de N+5**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
13.3.2	Investimentos Financeiros / Outras empresas / Obrigações e títulos de participação	343.300	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	500.000	
66.1.1.1	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Juros / De investimentos financeiros / Obrigações		843.300

O proveito (juro) reconhecido no período 5 é de **843.300** ( $11.656.700 \times 7,23447\%$ ), dos quais **500.000** correspondem ao cupão das obrigações e **343.300** a um aumento do valor do investimento. (ver cálculos auxiliares)

**(7) 31 de Dezembro de N+5**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	12.000.000	
13.3.2	Investimentos Financeiros / Outras empresas / Obrigações e títulos de participação		12.000.000

No último ano, para além do recebimento do juro do cupão (como indicado no lançamento acima), tem também lugar o retorno do investimento (reembolso das obrigações).

Este tipo de investimento financeiro enquadra-se na definição de activo financeiro, sendo reconhecidos como investimentos financeiros os activos que tenham como objectivo aumentar a riqueza, nomeadamente, pela valorização do capital ou pelo recebimento de juros.

Neste exercício, estamos perante duas entidades que se posicionam no mercado de capitais de forma distinta. A entidade Alfa como aforradora, fazendo uma aplicação do seu excedente de tesouraria e a entidade Zeta que se financia através de uma emissão de obrigações não convertíveis, alternativa ao financiamento bancário permitindo-lhe diversificar os seus capitais alheios.

Há ainda que considerar os custos de transacção, sendo estes custos considerados custos incrementais directamente atribuíveis à aquisição de um activo financeiro, logo fazendo parte do custo de aquisição.

**Quadro Auxiliar:**

Para efeitos de cálculo do proveito anual calculamos a TIR (Taxa Interna de Rentabilidade) que neste caso é equivalente à taxa de juro efectiva que "é a taxa que desconta exactamente os pagamentos ou recebimentos de caixa futuros estimados durante a vida esperada do instrumento financeiro." Esta taxa é a que se aplica na sequência do método do juro efectivo, método esse que utilizamos neste exercício.

(Valores arredondados à unidade)

Período	Fluxos monetários	Proveito anual (juros)	Aumento na quantia registada do investimento	Quantia registada na conta 13.3.2
0	-10.500.000			10.500.000
1	500.000	759.619	259.619	10.759.619
2	500.000	778.401	278.401	11.038.019
3	500.000	798.541	298.541	11.336.561
4	500.000	820.139	320.139	11.656.700
5	12.500.000	843.300	343.300	12.000.000 a)

a) quantia registada depois do registo dos juros e antes do reembolso. Esta quantia fica a zeros após o reembolso

TIR	7,23447%
-----	----------

O exfluxo monetário no período 0 corresponde a 10.500.000 (valor de aquisição mais os custos de transacção), sendo o valor do cupão (de periodicidade anual igual a 500.000) e o influxo monetário decorridos 5 anos no montante de 12.500.000 (valor de reembolso mais cupão do período 5). Obtém-se então uma TIR de aproximadamente 7,23447% (taxa de juro efectiva).

## **I.2. IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS, INCORPÓREAS E INVESTIMENTOS EM IMÓVEIS**

Nota introdutória: Com as necessárias adaptações de contas e terminologias, bem como para as características específicas dos imóveis (edifícios e terrenos), tudo o que é referido para imobilizações corpóreas é válido para os investimentos em imóveis.

As principais problemáticas que se levantam no âmbito dos activos não correntes de carácter não financeiro (imobilizações corpóreas, incorpóreas e investimentos em imóveis) são:

- Reconhecimento das imobilizações corpóreas, incorpóreas e investimentos em imóveis, questão especialmente complexa no caso dos imobilizados incorpóreos;
- Valorimetria das imobilizações corpóreas e incorpóreas;
- Escolha do modelo de valorimetria subsequente;
- Método de amortização e problemas directamente relacionados;
- A problemática do desreconhecimento.

Nesse sentido e com o objectivo de proporcionar informação mais detalhada sobre estas questões relacionadas com os meios fixos e investimentos, iremos abordar os seguintes temas:

Aquisição de imobilizações corpóreas e investimento em imóveis;

Construção/desenvolvimento de imobilizações corpóreas;

Aquisição de imobilizações incorpóreas;

Investigação e desenvolvimento de imobilizações incorpóreas;

Amortizações;

Amortizações extraordinárias;

Revalorizações de imobilizados corpóreos e incorpóreos;

O caso específico dos activos não correntes detidos para alienação;

Desreconhecimento de imobilizações corpóreas, incorpóreas, investimento em imóveis;

Troca de activos;

Loações;

Subsídios relacionados com imobilizações corpóreas e imobilizações incorpóreas.

### **I.2.1. Reconhecimento e valometria inicial: Imobilizações corpóreas e incorpóreas e investimentos em imóveis.**

Previamente é efectuada a análise da natureza dos factos de modo a verificar se podem ser integrados na classe I, fazendo posteriormente o seu registo numa das contas já enunciadas no ponto I deste livro. Neste contexto temos de analisar se estão reunidos os requisitos exigidos no PGC para o seu reconhecimento como activos.

De acordo com o expresso no ponto 6.2 das políticas contabilísticas (Critérios para reconhecimento de activos), um activo deve ser reconhecido no balanço quando:

- a) For provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade;
- b) O activo tenha um custo ou um valor que possa ser quantificado com fiabilidade;
- c) Determinação da existência de benefícios económicos futuros deve ser feita atendendo ao grau de certeza dos benefícios, na base da evidência disponível no momento do reconhecimento inicial do activo.

Refere ainda que a existência de suficiente certeza de que os benefícios fluirão para a entidade “necessita a segurança de que esta receberá as recompensas ligadas ao activo e assumirá os riscos inerentes”.

Posteriormente, há que proceder à valorização do activo ou seja, determinar a quantia pela qual estes activos devam ser inscritos no balanço.

No caso do imobilizado corpóreo e nos termos do ponto 7.2.2 das políticas contabilísticas (imobilizações corpóreas), o custo no reconhecimento inicial é formado pelo custo de aquisição para os bens adquiridos ao exterior e pelo custo de produção para os bens de produção própria.

Salientamos ainda o caso particular de uma aquisição de um imobilizado corpóreo por meio de uma transacção de troca com outro ou outros activos, em que está em causa o reconhecimento e valorização do activo recebido. Em relação ao imobilizado incorpóreo o ponto 7.2.3 das políticas contabilísticas (Imobilizações incorpóreas) refere que os critérios valorimétricos a adoptar são, com as necessárias adaptações, iguais aos critérios definidos para as imobilizações corpóreas.

Quanto ao investimento em imóveis, o reconhecimento inicial deve ser feito pelo custo de aquisição.

### 1.2.1.1. Aquisição de imobilizações corpóreas e investimentos em imóveis

No contexto da aquisição de imobilizações corpóreas, as principais questões que se levantam são:

- reconhecimento de um item como imobilização corpórea;
- após o reconhecimento de um item como imobilização corpórea, a identificação dos gastos directa ou indirectamente atribuíveis às imobilizações corpóreas adquiridas (incorporáveis ao custo dos referidos activos), bem como os custos que devem ser reconhecidos como gastos do período em que foram incorridos, distinguindo-os de outros custos de natureza distinta, não incorporáveis ao custo de aquisição, designadamente:
  - › Aquisição com custos de transporte associados;
  - › Aquisição com desconto comercial e desconto de pronto pagamento associado;
  - › Aquisição de mais do que um activo em simultâneo, com custos comuns e específicos;
  - › Aquisição com custos de manutenção associados;
  - › Aquisição a um fornecedor de um país estrangeiro (com custos de desalfandegamento e diferenças cambiais).

#### 1.2.1.1.1. Aquisição de imobilizado corpóreo



A sociedade Inovação e Crescimento, Lda. adquiriu em 2 de Outubro à sociedade Revenda, Lda uma máquina para o seu parque industrial pelo preço de 12.000.000 Kz.:

O pagamento foi realizado em 31 de Outubro.

Pretende-se o tratamento contabilístico relativo aos factos acima mencionados.

#### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo à aquisição de um equipamento a um fornecedor residente no mercado nacional e o respectivo pagamento.

#### Contabilização



11.3.x*		37.1.1			43.1.1	
(1)	12.000.000	(2)	12.000.000	(1)	12.000.000	(2)
(1)	Aquisição do equipamento					
(2)			Pagamento ao fornecedor do equipamento			

## (1) 02 de Outubro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.3.x*	Imobilização corpóreas / Equipamentos básico / Máquina x	12.000.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		12.000.000

## (2) 31 de Outubro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo	12.000.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		12.000.000

O ponto 7.2.2 das políticas contabilísticas (Imobilizações corpóreas) refere que o custo de um item do imobilizado corpóreo compreende o seu preço de compra e os gastos suportados directa ou indirectamente para colocar o bem em condições de utilização. Caso tivesse havido algum outro gasto, como por exemplo o transporte ou o imposto sobre o consumo, este seria acrescido ao preço de compra para efeitos de cálculo do custo da aquisição.



## Comentário à Resolução

Embora a conta 37.1.1 não tenha na Lista de contas subdivisões, por uma questão de identificação do credor e de controlo sugerimos a abertura de subcontas, por exemplo como se segue:

37.1 – Compras de imobilizado

37.1.1 – Corpóreo

37.1.1.1 – Grupo

37.1.1.1.1 – Subsidiárias

37.1.1.1.2 – Associadas

37.1.1.2 – Não Grupo

37.1.1.2.1 – Nacionais

37.1.1.2.2 – Estrangeiros

\* O lançamento na conta 11.3 deverá ser efectuado numa das suas subcontas em função do tipo de equipamento, por exemplo: 11.3.1 Material Industrial; 11.3.2 Ferramentas industriais; etc.

Para melhor identificação e controlo sugerimos ainda que a conta que distingue o tipo de equipamento, seja subdividida em função da identificação do equipamento em concreto, por exemplo:

11.3.1 Material Industrial

11.3.1.1 - Máquina x

11.3.1.2 - Máquina y

### 1.2.1.1.2. Aquisição de um imóvel (para investimento)



A sociedade Lobito, Lda., adquiriu a pronto pagamento em 2 de Janeiro à sociedade Construtora, Lda., uma vivenda para alugar pelo preço de 20.000.000 Kz.

Pretende-se o tratamento contabilístico relativo aos factos acima mencionados

#### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo à aquisição de um imóvel e a sua classificação contabilística.

#### Contabilização



13.4.1*		13.4.2*		43.1.1	
(1)	5.000.000	(1)	15.000.000		20.000.000 (1)
(1) Aquisição de imóvel (dividindo o terreno e a edificação)					

## (1) 02 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
13.4.1*	Investimentos Financeiros / Investimentos em imóveis / Terrenos e recursos naturais	5.000.000	
13.4.2*	Investimentos Financeiros / Investimentos em imóveis / Edifícios e outras construções	15.000.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		20.000.000

Os Terrenos e Edifícios são activos separáveis e deverão ser tratados separadamente para fins contabilísticos, mesmo quando adquiridos conjuntamente.

(ponto 3.2 das notas explicativas – aquisições conjuntas)

**Comentário à Resolução**

Havendo a necessidade de subdividir o custo de um imóvel na componente Terreno e na componente Construção/edificação para efeitos de controle e também de amortizações pois o terreno não é em geral amortizável, e não havendo informação disponível sobre o valor de cada uma das componentes, optamos por estabelecer 25% do custo ao terreno e 75% do custo à construção/edificação.

\*A conta 13.4 não tem qualquer subdivisão na lista de contas. Considerando a necessidade de separar na aquisição de um imóvel a parte referente ao terreno e a parte referente à edificação sugerimos a seguinte subdivisão (que foi utilizada na resolução)

- > 13 – Investimentos financeiros
- > 13.4 – Investimentos em imóvel
- > 13.4.1 – Terrenos e recursos naturais
- > 13.4.2 – Edifícios e outras construções

Registamos esta aquisição em Investimentos financeiros pois é dito no enunciado que o destino do imóvel é o aluguer. Caso o destino fosse, por exemplo, ser utilizado como sede da empresa então a classificação contabilística seria 11.1 - Terrenos e recursos naturais e 11.2 – Edifícios e outras construções.

**Apontamento Fiscal**

A propósito da percentagem a atribuir ao terreno sugerimos a consulta ao Código do Imposto Industrial. Alertamos para o facto de que em geral as eventuais amortizações dos terrenos não serão aceites fiscalmente.

Os actos de compra de imóveis, dão origem a obrigatoriedade de proceder à liquidação e consequente pagamento da SISA e do Imposto Predial Urbano nos termos da legislação em vigor.

**1.2.1.1.3. Aquisição com custos de transporte associados**

Ainda no âmbito da expansão dos seus negócios no mercado nacional, a sociedade Inovação e Crescimento, Lda. adquiriu, em 15 de Outubro, mobiliário para o departamento administrativo no valor de 1.200.000 kz, tendo ainda suportado 50.000 kz com o transporte do mesmo e efectuado o pagamento no final desse mês.

Pretende-se o tratamento contabilístico relativo aos factos acima mencionados.

**Resolução**

Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo à aquisição de mobiliário para o departamento administrativo com custos de transporte associados.

## Contabilização



11.5.x		37.1.1			43.1.1	
(1a)	1.200.000	(2)	1.250.000	1.200.000	(1a)	
(1b)	50.000			50.000	(1b)	1.250.000 (2)

(1a) Preço de compra do mobiliário  
 (1b) Custo do transporte do mobiliário  
 (2) Pagamento ao fornecedor do mobiliário

### (1a) e (1b) 15 de Outubro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.5.x	Imobilizações corpóreas / Equipamento administrativo / Mobiliário	1.250.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		1.250.000

### (2) 31 de Outubro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo	1.250.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		1.250.000

O custo do transporte associado ao fornecimento do bem enquadra-se nos custos abrangidos pelo ponto 7.2.2 das políticas contabilísticas (Imobilizações corpóreas) que refere que, o custo de um item do imobilizado corpóreo compreende o seu preço de compra e os gastos suportados directa ou indirectamente para colocar o bem em condições de utilização.



### Comentário à Resolução

A propósito da conta 37.1.1 ver comentário à resolução do exercício 1.2.1.1.1.

Embora neste exercício procedêssemos ao registo das diversas componentes que compõem o custo do imobilizado corpóreo na conta 11.5, em bom rigor poderíamos ter utilizado a conta 14 - Imobilizações em curso, para formar o custo do imobilizado e após ter o seu custo formado ser transferido para a conta 11.5.

### 1.2.1.1.4. Aquisição com desconto de pronto pagamento



A sociedade Inovação e Crescimento, Lda. sentiu a necessidade de adquirir ainda, em 15 de Outubro cinco computadores para o parque administrativo, por 500.000 kz cada num total de 2.500.000 Kz com condições de pagamento que incluíam um desconto de 3% de pronto pagamento se pago no prazo de 15 dias.

Aproveitando o excedente de tesouraria de que dispunha àquela data, a sociedade optou por pagar dentro daquele prazo (pagamento em 28 de Outubro), desfrutando assim do desconto de pronto pagamento oferecido pelo seu fornecedor:

Pretende-se o tratamento contabilístico relativo aos factos acima mencionados.

### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo à aquisição de computadores para o departamento administrativo. Adicionalmente, torna-se necessário proceder-se ao reconhecimento contabilístico do desconto de pronto pagamento concedido pelo fornecedor.

## Contabilização



11.5.x	37.1.1
(1) 2.500.000	(2) 2.500.000      2.500.000 (1)
43.1.1	66.3.x
2.425.000 (2)	75.000 (2)

(1) Custo dos computadores  
(2) Pagamento ao fornecedor dos computadores (com desconto financeiro)

## (1) 15 de Outubro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.5.x	Imobilizações corpóreas / Equipamento administrativo / Computadores	2.500.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		2.500.000

## (2) 28 de Outubro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo	2.500.000	
66.3.x	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Descontos de pronto pagamentos obtidos		75.000
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		2.425.000

Desconto de pronto pagamento obtido = 2.500.000 (saldo em dívida) x 3% = **75.000**.

O ponto 7.2.2 das políticas contabilísticas (Imobilizações corpóreas) refere que o custo de um item do imobilizado corpóreo compreende o seu preço de compra e os gastos suportados directa ou indirectamente para colocar o bem em condições de utilização. O desconto de pronto pagamento não se enquadra no custo do imobilizado corpóreo pois trata-se de uma questão financeira e como tal deve ser reconhecido como um proveito.



## Comentário à Resolução

A propósito da conta 37.1.1 ver comentário à resolução do exercício 1.2.1.1.1.

**1.2.1.1.5. Aquisição com desconto de pronto pagamento e desconto comercial**

Aconselhados pelo responsável da área informática, o responsável pelo órgão de gestão da sociedade Inovação e Crescimento, Lda. decidiu adquirir em 1 de Novembro, um servidor, por uma questão de segurança e protecção dos dados informáticos. Nesse sentido, consultou o mesmo fornecedor de equipamentos informáticos, de onde resultou a aquisição pelo valor de 500.000 kz com um desconto de 5% (por ser considerado um bom cliente).

Nas condições de venda o fornecedor concede 3% de desconto de pronto pagamento se o pagamento for efectuado até 15 dias da data da factura.

Aproveitando o excedente de tesouraria de que dispunha àquela data, a sociedade optou pelo pagamento num prazo máximo de quinze dias, desfrutando assim do desconto de pronto pagamento oferecido pelo seu fornecedor (para além do desconto comercial já por este oferecido, independentemente da condição de pagamento aceite pela sociedade), tendo efectuado o pagamento em 15 de Novembro.

Pretende-se o tratamento contabilístico relativo aos factos acima mencionados.

**Resolução**



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo à aquisição de um imobilizado corpóreo, procedendo-se ao tratamento contabilístico do desconto comercial e do desconto de pronto pagamento concedido pelo fornecedor.

**Contabilização**



<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="2" style="text-align: center;">11.5.x</th></tr> <tr><td style="width: 50%;">(1) 475.000</td><td style="width: 50%;"></td></tr> </table>	11.5.x		(1) 475.000		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="2" style="text-align: center;">37.1.1</th></tr> <tr><td style="width: 50%;">(2) 475.000</td><td style="width: 50%;">475.000 (1)</td></tr> </table>	37.1.1		(2) 475.000	475.000 (1)
11.5.x									
(1) 475.000									
37.1.1									
(2) 475.000	475.000 (1)								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="2" style="text-align: center;">43.1.1</th></tr> <tr><td style="width: 50%;"></td><td style="width: 50%;">460.750 (2)</td></tr> </table>	43.1.1			460.750 (2)	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="2" style="text-align: center;">66.3.x</th></tr> <tr><td style="width: 50%;"></td><td style="width: 50%;">14.250 (2)</td></tr> </table>	66.3.x			14.250 (2)
43.1.1									
	460.750 (2)								
66.3.x									
	14.250 (2)								

(1) Aquisição de um servidor para o departamento administrativo, após dedução do desconto comercial  
 (2) Pagamento ao fornecedor do servidor (com desconto financeiro)

**(1) 01 de Novembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.5.x	Imobilizações corpóreas / Equipamento administrativo / Servidor	475.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		475.000

Custo de aquisição do servidor = 500.000 × (1-0,05) = **475.000**.

**(2) 15 de Novembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo	475.000	
66.3.x	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Descontos de pronto pagamentos obtidos		14.250
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		460.750

Desconto de pronto pagamento obtido = 475.000 (saldo em dívida) × 3% = **14.250**.

O ponto 7.2.2 das políticas contabilísticas (Imobilizações corpóreas) refere que o custo de um item do imobilizado corpóreo compreende o seu preço de compra e os gastos suportados directa ou indirectamente para colocar o bem em condições de utilização. O preço de compra deve ser liquidado de qualquer desconto comercial. O desconto de pronto pagamento não se enquadra no custo do imobilizado corpóreo pois trata-se de uma questão financeira e como tal deve ser reconhecido como um proveito.



**Comentário à Resolução**

A propósito da conta 37.1.1 ver comentário à resolução do exercício 1.2.1.1.1.

**1.2.1.1.6. Aquisição com custos comuns e específicos**



A sociedade Luanda, Lda. adquiriu, em 02 de Setembro, à sociedade Revenda Lda. dois equipamentos industriais (material industrial) nas seguintes condições:

Factura nº 35 de 2 de Setembro num total de 105.000.000 Kz com a seguinte decomposição:

- Custo do equipamento industrial A .....60.000.000 Kz
- Custo do equipamento industrial B .....40.000.000 Kz

- Custo do transporte por conta do cliente . . . . . 3.000.000 Kz
  - Custo de instalação e montagem por conta do cliente . . . . . 2.000.000 Kz
- › O equipamento A requer na instalação que se teste a máquina tendo para o efeito de se utilizar matérias-primas da própria entidade Luanda, Lda. adquiridas por 1.000.000 Kz, que são destruídas nos testes não tendo qualquer aproveitamento posterior.
- › O equipamento B não requer que se suporte mais custos para a sua instalação.

Pretende-se a contabilização relativa à aquisição dos equipamentos adquiridos pela sociedade.

## Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo à aquisição de dois equipamentos com custos de transporte, instalação e montagem associados, incluindo a incorporação de determinadas matérias-primas nesse processo. Ressalve-se que alguns dos custos incorridos pela sociedade na referida operação dizem respeito aos dois equipamentos e por tal facto, necessitam de ser individualmente imputados a cada um dos equipamentos adquiridos.

## Contabilização



11.3.1.x – Equipamento A		11.3.1.x – Equipamento B	
(1a)	60.000.000	(1a)	40.000.000
(1b)	1.800.000	(1b)	1.200.000
(1c)	2.000.000		
(2)	1.000.000		
<hr/>		<hr/>	
37.1.1		22.1.x*	
	100.000.000 (1a)		1.000.000 (2)
	3.000.000 (1b)		
	2.000.000 (1c)		

(1a) Preço de compra de cada um dos equipamentos  
 (1b) Custo de transporte dos dois equipamentos — imputado proporcionalmente a cada um dos equipamentos adquiridos  
 (1c) Custo da instalação e montagem do equipamento A  
 (2) Custo das matérias-primas imputado ao equipamento A

### (1a), (1b) e (1c) 02 de Setembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.3.1x	Imobilização corpóreas / Equipamentos básico / Material industrial / Equipamento A	63.800.000	
11.3.1x	Imobilização corpóreas / Equipamentos básico / Material industrial / Equipamento B	41.200.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		105.000.000

Custo do equipamento A = preço de compra + custo de transporte específico + custos de instalação e montagem = 60.000.000 + 1.800.000 + 2.000.000 = **63.800.000**

Custo do equipamento B = preço de compra + custo de transporte específico = 40.000.000 + 1.200.000 = **41.200.000**

Custo de transporte do equipamento A = (3.000.000/100.000.000) × 60.000.000 = **1.800.000**

Custo de transporte do equipamento B = (3.000.000/100.000.000) × 40.000.000 = **1.200.000**

**(2) 02 de Setembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.3.1.x	Imobilização corpóreas / Equipamentos básico / Material industrial / Equipamento A	1.000.000	
22.1.x*	Existências / Matérias-primas / Saída por transferência para imobilizado corpóreo		1.000.000

Relativamente às matérias-primas utilizadas para a instalação do equipamento A, o custo atribuível ao imobilizado corpóreo deve ser o custo de aquisição das existências (ou o custo resultante da aplicação de uma fórmula de custeio das existências utilizada pela sociedade).

A transferência de existências para o imobilizado corpóreo, conduz à reclassificação entre contas do activo e não ao reconhecimento como custo do período em que a reclassificação foi efectuada. As existências usadas como um componente de um imobilizado corpóreo de construção própria, são reconhecidas como um custo durante a vida útil desse activo através do processo de amortização dos mesmos.

**Comentário à Resolução**

A propósito da conta 37.1.1 ver comentário à resolução do exercício 1.2.1.1.1.

\* Com o objectivo de possuir informação que retrate na plenitude o movimento de matérias primas no armazém, a entidade pode optar pela criação de subcontas que evidenciem a entrada e a saída de armazém de matérias-primas, quer sejam decorrentes da actividade operacional da empresa ou por motivos extraordinários, como por exemplo:

- 22.1.1 Matéria-prima x – Entrada em Armazém;
- 22.1.2 Matéria-prima x – Saída por incorporação na produção;
- 22.1.3 Matéria-prima x – Saída por Devolução;
- 22.1.4 Matéria-prima x – Saída por quebra;
- 22.1.5 Matéria-prima x – Saída por transferência para imobilizado corpóreo.

Relativamente aos custos de transporte incorridos para a aquisição dos equipamentos, tratando-se de um custo comum, tornou-se necessário encontrar uma forma apropriada de o imputar a cada um dos equipamentos adquiridos (a nossa sugestão passou pela imputação do custo com base no valor de aquisição do equipamento), embora outras formas fossem possíveis, como por exemplo, o volume (m<sup>3</sup>) dos equipamentos, caso seja este o factor mais relevante na determinação do custo de transporte.

Sobre a eventual utilização da conta 14 - Imobilizações em curso, ver o comentário à resolução do exercício 1.2.1.1.3,

**1.2.1.1.7. Aquisição com custos de manutenção associados**

A sociedade Benguela, Lda., adquiriu (em 2 de Janeiro) uma máquina (ferramenta industrial) para a sua linha de produção pela quantia de 1.500.000 kz, acrescidos de 75.000 kz para testar a máquina e 125.000 kz referentes aos custos de preparação do local.

Na mesma data assinou ainda um contrato de manutenção com o mesmo fornecedor, pelo qual este se comprometia a prestar serviços de manutenção e conservação durante um período de três anos, pelo montante de 360.000 kz.

Ambas as facturas foram pagas em 30 de Abril.

Pretende-se a contabilização dos factos mencionados.

**Resolução**

Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo à aquisição da máquina (ferramenta industrial) e contrato de manutenção, pagamento ao fornecedor e a questão do custo de manutenção.

## Contabilização



11.3.2		37.1.1		43.1.1		
(1a)	1.500.000	(3)	1.700.000	1.500.000	(1a)	
(1b)	75.000			75.000	(1b)	
(1c)	125.000			125.000	(1c)	
75.2.26		37.4.3*		32.1.2.1		
(5)	120.000	(2)	360.000	120.000	(5)	
				360.000	360.000 (2)	
				34.9.3.2**		
(1a)	Preço de compra da máquina (ferramenta industrial)				2.835	(4)
(1b)	Custos de testar se a máquina funciona da forma pretendida					
(1c)	Custos de preparação do local onde a máquina será instalada					
(2)	Custos de manutenção da máquina (por um período de três anos)					
(3)	Pagamento ao fornecedor de investimento					
(4)	Pagamento ao fornecedor relativo à prestação do serviço de manutenção					
(5)	Reconhecimento dos custos de manutenção (referente ao período N)					

## (1a), (1b) e (1c) 2 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.3.2	Imobilizações corpóreas / Equipamento básico / Ferramentas industriais	1.700.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		1.700.000

Custo de aquisição do equipamento = preço de compra + custo de testar a máquina + custos de preparação do local = 1.500.000 + 75.000 + 125.000 = **1.700.000**

## (2) 2 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.4.3*	Encargos a repartir por períodos futuros / Conservação e reparação	360.000	
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais		360.000

## (3) 2 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo	1.700.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		1.700.000

## (4) 2 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais	360.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		357.165
34.9.3.2.**	Estado / Outros impostos / Retenções efectuadas a terceiros / Imposto sobre Rendimento (I. Industrial) Pessoa Colectiva		2.835

Retenção na Fonte (RF) = 5,25% x Base tributável  
 RF = 5,25% x (15% x Valor da Prestação de serviço)  
 RF = 0,0525 x (0,15 x 360.000) = **2.835**

## (5) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.2.26	Fornecimentos e serviços de terceiros / Conservação e reparação	120.000	
37.4.3*	Encargos a repartir por períodos futuros / Conservação e reparação		120.000

Custo de manutenção do período = 360.000 (custo da manutenção durante os três anos) / 3 (anos) = **120.000**

Como já anteriormente foi mencionado, o ponto 7.2.2 das políticas contabilísticas (Imobilizações corpóreas) refere que o custo de um item do imobilizado corpóreo compreende o seu preço de compra e os gastos suportados directa ou indirectamente para colocar o bem em condições de utilização. Quanto à manutenção do equipamento, os dispêndios incorridos ou a incorrer serão reconhecidos como um custo, de acordo com o estipulado no ponto 3.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares) que refere deverem ser reconhecidos como um custo na Demonstração de resultados caso sejam feitos para manter ou restaurar os benefícios económicos futuros do activo.



#### Comentário à Resolução

\* Não havendo uma conta específica para Encargos a repartir por períodos futuros/Conservação e reparação, sugere-se a abertura de uma conta específica por exemplo a 37.4.3

\*\* Devido à existência de vários impostos no normativo fiscal do país, optamos por utilizar uma subconta específica para a retenção 34.9.3.2 – Retenções efectuadas a terceiros /Imposto sobre Rendimento (I. Industrial) Pessoa Colectiva, já sugerida na introdução ao ponto 3.4 da classe de terceiros deste livro, por forma a prestar uma melhor informação quer ao órgão de gestão da empresa quer ao Estado.

Sobre a eventual utilização da conta 14 - Imobilizações em curso, ver o comentário à resolução do exercício 1.2.1.1.3.,



#### Apontamento Fiscal

Com o regime especial de retenção imposto pela Lei 07/97 de 10 de Outubro, todas as prestações de serviços ficaram enquadradas no mesmo com a obrigatoriedade de pagamento de uma taxa de 3,5% sobre 10% do valor da prestação de serviço no caso da prestação de serviço estar relacionado com bens imóveis e 5,25% sobre 15% da prestação de serviço para as restantes situações.

Esta retenção tem natureza de pagamento por conta do Imposto Industrial que se mostre devido no final do exercício no caso de prestadores de serviços angolanos residentes, sendo uma taxa liberatória no caso de prestadores de serviços angolanos não residentes.

#### 1.2.1.1.8. Aquisição com custos de desalfandegamento e diferenças cambiais



A sociedade Produtora, Lda. adquiriu em 2 de Janeiro a um fornecedor americano material industrial (máquina de produção) por 9.000 USD (taxa de câmbio à data da aquisição: (1 USD = 96 Kz):

Para o desalfandegamento do material, a sociedade Produtora, Lda. incorreu ainda em custos de no valor de 120.000 Kz referentes ao pagamento de impostos e direitos aduaneiros e 65.900 kz pelos serviços prestados pelo despachante, tendo o serviço sido pago na sua totalidade a pronto por cheque.

Na sequência, foi contratado com um fornecedor nacional o pagamento a pronto (através do fundo fixo de caixa) do transporte até às instalações da empresa, bem como a instalação e montagem num custo total de 125.000 Kz.

Sabe-se que o pagamento ao fornecedor foi efectuado em 31 de Janeiro quando 1 USD correspondia a 98 Kz, Pretende-se o tratamento contabilístico relativo aos factos acima mencionados.

#### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo à formação do preço da compra de um imobilizado corpóreo e da imputação aos resultados da diferença cambial verificada entre a data da compra e a data do pagamento.

## Contabilização



11.3.1		45.1.x		37.1.1	
(1)	864.000		125.000 (3)	(4)	864.000 864.000 (1)
(2)	185.900				
(3)	125.000				
		43.1.1		76.2.1	
			185.900 (2)	(4)	18.000
			882.000 (4)		

(1) Aquisição da máquina de produção no mercado externo (contravalor da aquisição em Kwanzas)  
 (2) Custos de desalfandegamento incorporáveis ao custo de aquisição da máquina  
 (3) Custos de transporte, instalação e montagem até às instalações da empresa (pagamento a pronto)  
 (4) Pagamento ao fornecedor estrangeiro, com o reconhecimento simultâneo de diferenças de câmbio desfavoráveis

## (1) 02 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.3.1	Imobilizações corpóreas / Equipamentos básico / Material Industrial	864.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		864.000

Preço de compra em kz = USD 9.000 × 96 = **864.000** (valor da aquisição em kz, moeda nacional), uma vez que 1 USD = 96 kz

## (2) 02 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.3.1	Imobilizações corpóreas / Equipamentos básico / Material Industrial	185.900	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		185.900

Custos incorporáveis à máquina adquirida = 120.000 (direitos aduaneiros) + 65.900 (Serviço do despachante) = **185.900**

## (3) 02 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.3.1	Imobilizações corpóreas / Equipamentos básico / Material Industrial	125.000	
45.1.x	Caixa / Fundo fixo / Caixa x		125.000

## (4) 31 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo	864.000	
76.2.1	Diferenças de câmbio desfavoráveis / Realizadas	18.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		882.000

Diferença de câmbio desfavorável = USD 9.000 × 98 (câmbio à data do pagamento) – USD 9.000 × 96 (câmbio à data da aquisição)  
 = 882.000 – 864.000 = **18.000**

Os impostos e taxas suportados com o desalfandegamento do activo integram o seu custo conjuntamente com o preço de compra e outros gastos suportados para colocar o bem em condições de utilização. Recordamos de novo que o ponto 7.2.2 das políticas contabilísticas (Imobilizações corpóreas) refere que o custo de um item do imobilizado corpóreo compreende o seu preço de compra e os gastos suportados directa ou indirectamente para colocar o bem em condições de utilização.



### Comentário à Resolução

O lançamento na conta 11.3 deverá ser numa das suas subcontas em função do tipo de equipamento 11.3.1 Material Industrial. Para melhor identificação e controlo sugerimos que esta conta seja subdividida por exemplo:

11.3.1 Material Industrial

11.3.1.1 - Material Industrial - Máquina x

11.3.1.2 - Material industrial - Máquina y

Na verificação da diferença cambial entre moeda de relato (kz) e a moeda em que se contraiu o empréstimo (USD), após o reconhecimento inicial da dívida em kz a entidade deve analisar à data do pagamento se existe alguma diferença cambial entre ambas de modo a reconhecê-la nos seus resultados.

Sobre a eventual utilização da conta 14 - Imobilizações em curso, ver o comentário à resolução do exercício 1.2.1.1.3,



### 1.2.1.1.9. Aquisição com sobressalentes e equipamentos de serviço

A sociedade Agrícola e Industrial, Lda., no âmbito da sua actividade, adquiriu a um fornecedor nacional, em 02 de Janeiro, uma máquina industrial (material industrial), por 20.000.000 Kz, cuja vida útil definida pela entidade, a partir de informações do seu fornecedor e especificações da máquina, é de oito anos. No entanto, uma parte significativa da máquina, composta pelo motor principal, necessita de ser substituída em intervalos regulares de quatro em quatro anos, segundo previsões efectuadas pela sociedade. Assim, e por razões de segurança, relacionadas com planos de contingência expressas no manual de procedimentos internos, a sociedade adquiriu conjuntamente com o equipamento, um motor adicional para a máquina, pelo valor de 7.500.000 Kz, sendo o total da factura de 27.500.000 Kz.

A entidade adquiriu ainda ao mesmo fornecedor e na mesma data, no cumprimento da política interna desenvolvida pelo departamento de manutenção, e consoante a requisição apresentada por este departamento, pequenas peças em armazém para manutenção eventual das máquinas e equipamentos integrantes do seu parque industrial, necessárias ao suporte imediato de uma pequena avaria que possa ser resolvida internamente, pela quantia de 12.000 Kz.

Com base nas informações acima, pretende-se o reconhecimento contabilístico relativo à aquisição da máquina, do motor adicional e das peças de suporte solicitadas pelo departamento de manutenção.

### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo à aquisição de uma máquina industrial conjuntamente com um motor para posterior substituição. Adicionalmente, pretende-se o tratamento contabilístico relativo às diversas peças adquiridas, em ligação com a máquina, para o departamento de manutenção.

### Contabilização



<b>11.3.1</b>		<b>37.1.1</b>	
(1)	20.000.000	20.000.000	(1)
(2)	7.500.000	7.500.000	(2)
<b>22.5.1*</b>		<b>32.1.2.1</b>	
(3)	12.000	12.000	(3)

- (1) Aquisição da máquina industrial (material industrial) a um fornecedor nacional
- (2) Aquisição do motor de reserva adquirida conjuntamente com a máquina
- (3) Aquisição de peças de substituição periódica (manutenção regular)

**(1) 02 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.3.1	Imobilizações corpóreas / Equipamentos básico / Material Industrial	20.000.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		20.000.000

**(2) 02 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.3.1	Imobilizações corpóreas / Equipamentos básico / Material Industrial	7.500.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		7.500.000

**(3) 02 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
22.5.1*	Existências / Outros materiais / Sobressalentes	12.000	
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais		12.000

O ponto 3.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares) refere que são geralmente registados como existências os sobressalentes e equipamentos de serviço, sendo o seu valor reconhecido como um custo quando consumidos. Porém, os sobressalentes principais e equipamento de reserva classificam-se como activos fixos, quando uma entidade espera usá-los durante mais do que um período.

**Comentário à Resolução**

Relativamente às peças adquiridas para o departamento de manutenção, dada a sua não materialidade julgou-se apropriado não reconhecer tais itens como um imobilizado corpóreo, mas numa conta específica de existências, sendo posteriormente imputadas aos custos do período à medida que forem consumidas, i.e., utilizadas pelo departamento de manutenção para a conservação e reparação da máquina.

Também admitimos que devido ao seu reduzido valor se possa imputar de imediato aos custos do exercício no momento da aquisição.

\* Para o registo das referidas peças e como a Lista de contas não prevê uma conta específica para estes materiais, julgamos apropriado optar-se pela inclusão na conta "22.5 Outros materiais" através da criação de uma subconta específica "22.5.1 Outros materiais – Sobressalentes".

**1.2.1.1.10. Adiantamento para a aquisição de imobilizados corpóreos**

A sociedade Luanda, Lda., pretende adquirir uma ferramenta industrial para a sua linha de produção.

Dada a especificidade da ferramenta, contratou com a sociedade de Tecnologia Fabril, S.A., em 15 de Fevereiro, a aquisição da referida ferramenta por um preço total de 15.000.000 kz, tendo adiantado nesta data 50% do montante contratado.

A encomenda foi entregue no dia 28 de Fevereiro, tendo nesse momento liquidado o valor em falta.

Pretende-se o tratamento contabilístico correspondente.

**Resolução**

Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo ao adiantamento para a aquisição de um imobilizado corpóreo, bem como a sua posterior regularização.

## Contabilização



<b>14.7.x</b>		<b>43.1.1</b>	
(1)	7.500.000	7.500.000	(3)
<b>11.3.2</b>		<b>37.1.1</b>	
(2)	15.000.000	(3)	7.500.000
		(4)	7.500.000

(1) Pelo adiantamento (50% do valor da máquina) ao fornecedor de investimento  
 (2) Pela recepção do equipamento adquirido  
 (3) Pela regularização do adiantamento  
 (4) Pelo pagamento ao fornecedor dos restantes 50% da dívida inicialmente contraída

**(1) 15 de Fevereiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
14.7.x	Imobilizações em curso / Adiantamentos por conta de imobilizado corpóreo	7.500.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		7.500.000

Pagamento ao fornecedor pelo adiantamento efectuado = 50% do custo de aquisição da máquina =  $50\% \times 15.000.000 = 7.500.000$

**(2) 28 de Fevereiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.3.2	Imobilizações corpóreas / Equipamentos básico / Ferramentas Industriais	15.000.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		15.000.000

**(3) 28 de Fevereiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo	7.500.000	
14.7.x	Imobilizações em curso / Adiantamentos por conta de imobilizado corpóreo		7.500.000

**(4) 28 de Fevereiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo	7.500.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		7.500.000

Tratando-se de um adiantamento com preço fixado para a aquisição de um imobilizado corpóreo, enquadrável no conceito de adiantamento não monetário, o pagamento para a aquisição do imobilizado corpóreo foi imediatamente reconhecido na conta de imobilizações em curso correspondente, utilizando-se para o efeito a conta 14.7 – Adiantamentos por conta de imobilizado corpóreo. Pela recepção da factura, estas verbas devem ser transferidas para a conta 37.1 – Compras de imobilizado.

**Comentário à Resolução**

Na conta 14.7.x o lançamento deverá ser feito numa subconta em função da estrutura da Lista de contas de cada entidade. A título de exemplo poderíamos sugerir a seguinte divisão:

- 14 – Imobilizações em curso
- 14.7 – Adiantamentos por conta de imobilizado corpóreo
- 14.7.1 – Grupo
- 14.7.1.1 – Subsidiárias
- 14.7.1.2 – Associadas
- 14.7.2 – Não Grupo
- 14.7.2.1 – Nacionais
- 14.7.2.2 – Estrangeiros

Sendo que a conta 37.1.1 tem “natureza credora destinando-se a registar as dívidas para com terceiros resultantes da compra de imobilizado”, a alternativa ao reconhecimento contabilístico do adiantamento, caso se tratasse de um adiantamento sem preço fixado (adiantamento monetário), passaria pela utilização da conta 37.9, criando uma subconta específica, como por exemplo, “37.9.1.1 – Adiantamentos a fornecedores de imobilizado / Corpóreo”. Com as necessárias adaptações, a nossa sugestão para a subdivisão da conta 14.7 poderá ser aplicada à conta 37.9.1.1.

### 1.2.1.2. Construção/desenvolvimento de imobilizações corpóreas

---

Algumas imobilizações corpóreas podem ser construídas ou desenvolvidas pela própria entidade. Nesse sentido, o ponto 7.2.2 das políticas contabilísticas (Imobilizações corpóreas) determina que o custo de produção engloba:

- a) Os custos de materiais e serviços utilizados;
- b) Os custos com o pessoal envolvido na produção do bem;
- c) A depreciação dos activos que forem usados na produção do bem;
- d) Os gastos gerais de produção relacionados com a produção do bem, que não sejam custos administrativos.

O mesmo ponto do Plano Geral de Contabilidade refere ainda que durante o período que o imobilizado se encontrar em curso, poderão ser acrescidos ao custo de produção os seguintes custos:

- a) As diferenças de câmbio provenientes dos custos relacionados com a produção do bem;
- b) Os encargos financeiros provenientes de financiamentos relacionados com a produção do bem, se tal for considerado adequado e se mostrar consistente.

Recorde-se ainda que de acordo com o ponto acima referido, o custo de um item do imobilizado corpóreo compreende, para além do preço de compra, os gastos suportados directa ou indirectamente para colocarem o bem em condições de utilização.

No contexto do imobilizado corpóreo construído /desenvolvido pela própria entidade, merece ainda especial relevância a problemática dos custos dos empréstimos obtidos passíveis de capitalização em determinadas circunstâncias. Nesse sentido, a problemática da capitalização dos custos de empréstimos obtidos, isto é, o reconhecimento dos encargos financeiros provenientes de financiamentos relacionados com a produção do bem, juros e outros incorridos por uma entidade relativos aos pedidos de empréstimos de fundos, está associada ao conceito de “activo qualificável” no âmbito de determinados activos construídos/desenvolvidos pela própria entidade.

De acordo com as definições expressas no ponto 14.2 das notas explicativas (Definições), “activo qualificável é um activo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ser apresentado para o seu uso ou venda pretendido”, como por exemplo instalações de indústrias, instalações de geração de energia, propriedades de investimento. Os custos dos empréstimos obtidos tais como, juros de descobertos bancários, juros de empréstimos a curto e longo prazo, amortização de descontos ou prémios relacionados com empréstimos obtidos, diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira etc., poderão ser acrescidos aos custos de produção.

Segundo os critérios para o reconhecimento das classes das demonstrações financeiras, ponto 6.5.3 das políticas contabilísticas (Custos de empréstimos obtidos), como regra geral de reconhecimento, os custos dos empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um custo no período em que ocorrem. Alternativamente podem ser reconhecidos como activos “através de acréscimo ao custo do activo qualificável relacionado” quando cumulativamente se verificarem as seguintes condições:

- (a) Estejam a ser incorridos;
- (b) Satisfazam os critérios para o reconhecimento de activos;
- (c) Possam ser directamente atribuíveis à aquisição, construção, ou produção de um activo;
- (d) Se encontrem em curso as actividades necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou venda;
- (e) Estejam a ser incorridos dispêndios com tal activo.

Relativamente ao imobilizado corpóreo em curso (activos construídos/desenvolvidos pela própria entidade), as principais questões que se levantam são:

- a identificação dos custos incorporáveis aos activos em curso (custos incorridos) previamente à construção/desenvolvimento;
- a identificação dos custos incorporáveis aos activos em curso durante a construção/desenvolvimento;

- a identificação dos custos incorporáveis aos activos em curso durante a construção/desenvolvimento e até à sua conclusão, incluindo a identificação de eventuais custos de empréstimos incorporáveis a tais activos.



### 1.2.1.2.1. Custos incorporáveis ao imobilizado em curso – custos até à conclusão

A sociedade Bica-Cheia, Lda. iniciou a construção de uma esplanada em 02 de Janeiro de N, tendo para o efeito encerrado as suas actividades durante os dois primeiros meses do ano. Assim, em 28 de Fevereiro de N, o projecto encontrava-se definitivamente concluído.

Desde o início da construção até à conclusão do projecto ocorreram ainda os seguintes factos:

- **Em 31 de Dezembro de N-1**, a sociedade contraiu um empréstimo no valor de 5.000.000 kz para fazer face aos dispêndios necessários ao projecto;
- **Em 31 de Janeiro de N**, a sociedade Construtudo, Lda. emitiu a primeira factura/recibo, relativa a 50% do total da proposta adjudicada (2.500.000 kz);
- **Até 28 de Fevereiro de N**, isto é, durante os dois meses em que a obra esteve em curso, o gerente financeiro da sociedade constatou que houve um consumo adicional médio mensal de electricidade e água estimado em 35.000 kz;
- Por outro lado, a sociedade, durante os dois meses em que a obra esteve em curso, deixou um funcionário especialmente afecto aos trabalhos de acompanhamento da obra e suporte aos trabalhadores da Construtudo, Lda. A título de contribuição por este trabalho, a sociedade concedeu um acréscimo nas remunerações mensais deste trabalhador, tendo por tal facto incorrido adicionalmente em custos médios mensais de 85.000 kz relativos a custos com pessoal;
- **Em 28 de Fevereiro de N**, a sociedade Lisboa-Construtudo, Lda. emitiu a última factura, relativa ao total da proposta ainda não facturado (correspondente a 50% da proposta adjudicada), no montante de 2.500.000 kz. Esta factura foi paga no dia **10 de Março de N**;
- Cumpre relembrar que a sociedade, durante o ano de N, continuou a liquidar o empréstimo solicitado para a realização do projecto, conforme plano de amortização que adiante se apresenta:

Plano de entrada/saída de recursos	Nº da prestação	Amortização do capital	Capital nominal em dívida	Montante dos juros (semestrais) pagos
31-12-N-1	0	0	5.000.000	0
30-06-N	1	1.666.667	3.333.333	159.942
30-12-N	2	1.666.667	1.666.666	106.628
30-06-N+1	3	1.666.666	0	53.314
<b>TOTAIS</b>		<b>5.000.000</b>		<b>319.884</b>

Pretende-se o tratamento contabilístico das operações anteriormente mencionadas desde Janeiro (data de início do projecto) até ao final de N, tendo em conta que a sociedade adopta a política de, em determinadas circunstâncias incorporar os juros e demais custos de financiamento incorridos como parte do imobilizado corpóreo em curso que justificou a obtenção do financiamento.

### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo aos custos incorridos durante a construção de um imobilizado corpóreo até à sua conclusão, incluindo os custos de empréstimos obtidos em ligação com o desenvolvimento do projecto.

## Contabilização



14.1				37.1.1				65.1.4			
(1a)	2.500.000	5.240.000	(5)	(1b)	2.500.000	2.500.000	(1a)			70.000	(2)
(2)	70.000			(6)	2.500.000	2.500.000	(4)			170.000	(3)
(3)	170.000										
(4)	2.500.000										
43.1.1				76.1.1.1				33.1.1.1			
(0)	5.000.000	2.500.000	(1b)	(7)	159.942			(7)	1.666.667	5.000.000	(0)
		2.500.000	(6)	(8)	106.628			(8)	1.666.667		
		1.826.609	(7)								
		1.773.295	(8)								
								11.2.x*			
								(5)	5.240.000		

(0) Saldo inicial (empréstimo contraído a 31 de Dezembro de N-1)  
 (1a) Pelo recebimento da factura da construtora Construtudo, Lda  
 (1b) Pagamento ao fornecedor de investimento Construtudo, Lda  
 (2) Pelos custos médios de electricidade e água  
 (3) Pelos custos de remuneração do pessoal incorporados em função da obra  
 (4) Pelo recebimento da factura da construtora Construtudo, Lda.  
 (5) Pela transferência de obra em curso ou término da obra.  
 (6) Pagamento ao fornecedor de investimento Construtudo, Lda.  
 (7) Pelo pagamento da primeira prestação do empréstimo contraído (capital + juros).  
 (8) Pelo pagamento da segunda prestação do empréstimo contraído (capital + juros).

**(1a) e (1b) 31 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
14.1	Imobilizações em curso / Obra em curso – Esplanada	2.500.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		2.500.000
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo	2.500.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		2.500.000

**(2) 28 de Fevereiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
14.1	Imobilizações em curso / Obra em curso – Esplanada	70.000	
65.1.4	Trabalhos para a própria empresa / Para imobilizado / Em curso		70.000

Consumo médio mensal de energia e água 35.000 kz x 2 meses = 70.000 kz

**(3) 28 de Fevereiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
14.1	Imobilizações em curso / Obra em curso – Esplanada	170.000	
65.1.4	Trabalhos para a própria empresa / Para imobilizado / Em curso		170.000

Consumo médio mensal no acréscimo das remunerações 85.000 kz x 2 meses = 170.000 kz

**(4) 28 de Fevereiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
14.1	Imobilizações em curso / Obra em curso – Esplanada	2.500.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		2.500.000

**(5) 28 de Fevereiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.2.x*	Edifícios e outras construções / Edifícios	5.240.000	
14.1	Imobilizações em curso / Obra em curso – Esplanada		5.240.000

Transferência do activo em curso para a conta correspondente do imobilizado corpóreo (início das amortizações, pelo total de custos incorporáveis ao activo durante a construção).

**(6) 10 de Março**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo	2.500.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		2.500.000

**(7) 30 de Junho**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
33.1.1.1	Empréstimos bancários / Moeda nacional / Banco x	1.666.667	
76.1.1.1	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / De empréstimos / Bancários	159.942	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		1.826.609

Primeira prestação da dívida contraída (financiamento bancário), conforme plano de amortização = amortização do capital (5.000.000 / 3) + Juros do empréstimo obtido liquidados durante o período, conforme plano do financiamento, correspondente aos juros liquidados conjuntamente com a amortização do capital.

**(8) 31 de Dezembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
33.1.1.1	Empréstimos bancários / Moeda nacional / Banco x	1.666.667	
76.1.1.1	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / De empréstimos / Bancários	106.628	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		1.773.295

Segunda prestação da dívida contraída (financiamento bancário), conforme plano de amortização = amortização do capital (5.000.000 / 3) + Juros do empréstimo obtido liquidados durante o período, conforme plano do financiamento, correspondente aos juros liquidados conjuntamente com a amortização do capital.

De acordo com as definições expressas no ponto 14.2 das notas explicativas (Definições), “activo qualificável é um activo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ser apresentado para o seu uso ou venda pretendido”, como por exemplo instalações indústrias, instalações de geração de energia, propriedades de investimento. Os custos dos empréstimos obtidos tais como, juros de descobertos bancários, juros de empréstimos a curto e longo prazo, amortização de descontos ou prémios relacionados com empréstimos obtidos, diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira etc., poderão ser acrescidos aos custos de produção.

**Comentário à Resolução**

Embora o conceito de período substancial de tempo não esteja claramente definido no Plano Geral de Contabilidade, sendo uma questão delegada ao julgamento profissional, no exercício em análise, um período de apenas dois meses não permite a classificação como activo qualificável. Assim, os custos do empréstimo obtido embora destinados a esta finalidade, não serão objecto de capitalização.

O pagamento efectuado em 31 de Janeiro de N à Sociedade Construido, Lda., que pela própria natureza do acto implicou um exfluxo de meios monetários, embora tenha sido realizado antes da conclusão da obra (esplanada), foi feito um mês após o início da mesma. Por esse facto, optamos por debitar e imediatamente creditar a conta 37.1.1 Compras de imobilizado/corpóreo, não só para um melhor controlo da conta de terceiros mas também porque consideramos como um pagamento correspondente à parcela do trabalho já realizado e não como um adiantamento a fornecedores de imobilizado corpóreo.

\* A conta a movimentar seria uma subconta em função das características da obra e da sua interligação com algum edifício já existente. Por exemplo, poder-se-ia tratar de uma esplanada a inserir no topo de um edifício existente e ser considerado com um acréscimo ao valor do edifício (conta 11.2.1.2), ou uma esplanada em terreno próprio anexo a um edifício e a conta a utilizar seria a 11.2.2 ou 11.2.3.

Poderia ser ainda necessário dividir o custo da obra em custo da construção e custo do terreno (para este efeito remetemos para o comentário ao exercício 1.2.1.1.2).

Para uma melhor identificação das características do empréstimo contraído, aconselhamos a subdivisão da conta 33.1 - Empréstimos Bancários, com o objectivo facilitador quanto à sua inclusão no passivo corrente (a quantia a ser reembolsada até 12 meses da data do balanço) ou no passivo não corrente (a quantia a reembolsar a mais de 12 meses da data do balanço). Por exemplo:

33.1 – Empréstimos bancários  
 33.1.1 – Moeda nacional  
 33.1.1.1 – Banco x  
 33.1.1.1.1 – Empréstimo nº x

**Apontamento Fiscal**

Sempre que se recorra a prestadores de serviço há obrigatoriedade de se proceder à retenção do imposto, em sede do imposto industrial (Lei 7/97) para as entidades a ele sujeitas ou imposto sobre o rendimento do trabalho igualmente.

### 1.2.1.2.2. Capitalização dos custos dos empréstimos obtidos ao imobilizado em curso



Em Janeiro do ano N, a sociedade Lobito, Lda. deu início à construção da sua nova sede, com prazo de conclusão previsto para Março do ano N+1.

Para este propósito, em 01 de Janeiro do ano N, a sociedade Lobito, Lda. contraiu um empréstimo, por um período de 3 semestres. O quadro seguinte apresenta, de forma mais detalhada, os dados relativos ao financiamento de médio/longo prazo obtido pela sociedade:

CONDIÇÕES CONTRACTUAIS DO EMPRÉSTIMO:				
Montante total do empréstimo	Data de aquisição do empréstimo	Prazo de maturidade do empréstimo (em semestres)	Taxa efectiva semestral do empréstimo (incluindo <i>spread</i> )	Forma de reembolso do empréstimo
150.000.000	01 de Janeiro de N	3 semestres	3,199%	Amortização fixa e constante, com periodicidade semestral e postecipada

Sabe-se ainda que, para a construção da nova sede, a sociedade incorreu, durante o ano N, nos seguintes custos/dispêndios:

- **31 de Março de N:** factura/recibo da sociedade Construtudo, Lda (construtora responsável pela obra) relativa a 20% da proposta adjudicada (montante total da proposta: 120.000.000 kz) pela sociedade Lobito, Lda., pelos serviços executados até à data;
- **31 de Agosto de N:** segunda factura/recibo da sociedade Construtudo, correspondente a 30% da proposta adjudicada, pelos serviços executados até à data;
- **30 de Novembro de N:** terceira factura/recibo da sociedade Construtudo, correspondente a mais 40% da proposta adjudicada, pelos serviços executados até à data;
- **31 de Dezembro de N:** custos de amortização de um imobilizado corpóreo da sociedade directamente afecto à construção do activo em curso durante o ano de N apurados através de uma percentagem relativa aos centros de custos pela contabilidade de gestão da sociedade: 1.250.000 kz; e
- **31 de Dezembro de N:** apuramento dos custos administrativos gerais ligados ao acompanhamento e controlo dos custos da obra apurados pela contabilidade de gestão da sociedade: 275.000 kz.

O quadro seguinte apresenta, por fim, o mapa do financiamento relacionado com a construção da nova sede da sociedade, sendo os custos do empréstimo calculado através da aplicação da taxa de juro efectiva.

Plano de entrada/saída de recursos	Nº da Prestação	Amortização do capital	Capital nominal em dívida	Custos (semestrais) do empréstimo
01 de Janeiro de N	0	0	150.000.000	—
30 de Junho de N	1	50.000.000	100.000.000	4.798.256
31 de Dezembro de N	2	50.000.000	50.000.000	3.198.837
30 de Junho de N+1	3	50.000.000	0	1.599.419
<b>TOTAIS</b>		<b>150.000.000</b>		<b>9.596.512</b>

Pretende-se o tratamento contabilístico das operações anteriormente mencionadas até 31 de Dezembro do ano N, tendo em conta que a sociedade adopta a política de, incorporar os juros e demais custos de financiamento incorridos como parte do imobilizado corpóreo em curso.

#### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo aos custos relacionados com a construção de um activo desde o início do projecto até ao período de relato findo em 31 de Dezembro do ano N.

## Contabilização



14.1		37.1.1				43.1.1			
(2)	24.000.000	(2)	24.000.000	24.000.000	(2)	(1)	150.000.000	24.000.000	(2)
(4)	36.000.000	(4)	36.000.000	36.000.000	(4)			54.798.256	(3)
(5)	48.000.000	(5)	48.000.000	48.000.000	(5)			36.000.000	(4)
(6)	1.250.000							48.000.000	(5)
(8)	2.175.932							53.198.837	(7)

65.1.4		76.1.1.1				33.1.1.1				
	1.250.000	(6)	(3)	4.798.256	2.175.932	(8)	(3)	50.000.000	150.000.000	(1)
			(7)	3.198.837			(7)	50.000.000		

(1) Contratação do financiamento bancário relacionado com o investimento em curso  
 (2) Factura/recibo da sociedade Construtudo, Lda., relativa a 20% do montante total da proposta  
 (3) Pelo pagamento da primeira prestação do empréstimo contraído (amortização do capital + juros)  
 (4) Factura/recibo da sociedade Construtudo, Lda., relativa a 30% do montante total da proposta  
 (5) Factura/recibo da sociedade Construtudo, Lda., relativa a 40% do montante total da proposta  
 (6) Custos incorporáveis à construção do activo (amortização de um imobilizado corpóreo)  
 (7) Pelo pagamento da segunda prestação do empréstimo contraído (amortização do capital + juros)  
 (8) Juros do empréstimo contraído

## (1) 02 de Janeiro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	150.000.000	
33.1.1.1	Empréstimos bancários / Moeda nacional / Banco x		150.000.000

## (2) 31 de Março de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
14.1	Imobilizações em curso / Obra em curso – Edifício sede	24.000.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		24.000.000
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo	24.000.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		24.000.000

Pagamento da factura/recibo = 20% × 120.000.000 = **24.000.000**

## (3) 30 de Junho de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
33.1.1.1	Empréstimos bancários / Moeda nacional / Banco x	50.000.000	
76.1.1.1	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / De empréstimos / Bancários	4.798.256	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		54.798.256

Primeira prestação da dívida contraída (financiamento bancário), conforme plano de amortização = amortização do capital (150.000.000 / 3) + Juros do empréstimo obtido liquidados durante o período, conforme plano do financiamento, correspondente aos juros liquidados conjuntamente com a amortização do capital.

## (4) 31 de Agosto de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
14.1	Imobilizações em curso / Obra em curso – Edifício sede	36.000.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		36.000.000
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo	36.000.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		36.000.000

Pagamento da factura/recibo = 30% × 120.000.000 = **36.000.000**

**(5) 30 de Novembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
14.1	Imobilizações em curso / Obra em curso – Edifício sede	48.000.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		48.000.000
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo	48.000.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		48.000.000

Pagamento da factura/recibo = 40% x 120.000.000 = **48.000.000**

**(6) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
14.1	Imobilizações em curso / Obra em curso – Edifício sede	1.250.000	
65.1.4	Trabalhos para a própria empresa / Para imobilizado / Em curso		1.250.000

**(7) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
33.1.1	Empréstimos bancários / Moeda nacional / Banco x	50.000.000	
76.1.1.1	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / De empréstimos / Bancários	3.198.837	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		53.198.837

Segunda prestação da dívida contraída (financiamento bancário), conforme plano de amortização = amortização do capital (150.000.000 / 3) + Juros do empréstimo obtido liquidados durante o período, conforme plano do financiamento, correspondente aos juros liquidados conjuntamente com a amortização do capital.

**(8) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
14.1	Imobilizações em curso / Obra em curso – Edifício sede	2.175.932	
76.1.1.1	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / De empréstimos / Bancários		2.175.932

Juros e demais custos especificamente incorporáveis ao investimento em curso, conforme cálculos auxiliares.

**Cálculos auxiliares**

Data dos dispêndios	Dispêndios em cada período	Nº meses desde a data em que o dispêndio foi incorrido até 31 de Dezembro	Nº semestres a ter em conta para o cálculo dos custos do empréstimo obtido	Custos do empréstimo capitalizáveis (taxa semestral: 3,199%)
(1)	(2)	(3)	(4) = (3) x 1/6	(5) = (2) x (4) x 3,199%
31–Mar	24.000.000 kz	9	1,50	1.151.964 kz
31–Ago	36.000.000 kz	4	0,67	767.976 kz
30–Nov	48.000.000 kz	1	0,17	255.992 kz
<b>ENCARGO FINANCEIRO CAPITALIZÁVEL</b>				<b>2.175.932 kz</b>

(1) Momento (data) em que os dispêndios relacionados com a construção do activo em curso foram incorridos;

(2) Montante dos dispêndios incorridos em cada momento;

(3) Número de meses desde a data em que o dispêndio foi incorrido até ao final do período relato (31 de Dezembro);

(4) Número de semestres a ter em conta para o cálculo dos custos do empréstimo obtido (tendo em conta a aplicação de uma taxa efectiva semestral), obtido através da multiplicação do valor obtido no campo anterior (3) por 1/6; e

(5) Montante dos custos do empréstimo capitalizáveis, obtido através do produto dos valores encontrados nos campos (2) e (4) pela taxa efectiva semestral do empréstimo (3,1999%).

O ponto 7.2.2 das políticas contabilísticas (Imobilizações corpóreas) refere que o custo de um item do imobilizado corpóreo compreende o seu preço de compra e os gastos suportados directa ou indirectamente para colocar o bem em condições de utilização. Por esse motivo não se procedeu a qualquer lançamento relativamente aos custos administrativos, pois consideramos não incorporáveis no custo do imobilizado corpóreo.

De acordo com as definições expressas no ponto 14.2 das notas explicativas (Definições), “activo qualificável é um activo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ser apresentado para o seu uso ou venda pretendido”, como por exemplo instalações indústrias, instalações de geração de energia, propriedades de investimento. Os custos dos empréstimos obtidos tais como, juros de descobertos bancários, juros de empréstimos a curto e longo prazo, amortização de descontos ou prémios relacionados com empréstimos obtidos, diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira etc., poderão ser acrescidos aos custos de produção.

Por fim, o ponto 7.2.2 das políticas contabilísticas (Imobilizações corpóreas) refere que poderão ser acrescidos ao custo de aquisição durante o período em que o imobilizado se encontrar em curso “os encargos financeiros provenientes de financiamentos relacionados com a aquisição do bem, se tal for considerado adequado e se mostrar consistente”.



### Comentário à Resolução

Adoptando uma entidade a política de capitalização dos custos de empréstimos obtidos ao imobilizado em curso, poderá para efeitos de um melhor controlo, subdividir a conta 76.1.1.1 – Juros / De empréstimos bancários, em 76.1.1.1.1 – Juros / De empréstimos bancários / Do período, recebendo esta a conta a totalidade dos juros de financiamentos obtidos do período e 76.1.1.1.2 – Juros / De empréstimos bancários / Capitalizáveis, sendo esta última creditada pelo montante dos custos de empréstimos capitalizáveis do período, por contrapartida a débito da conta do respectivo imobilizado em curso.

Os pagamentos efectuados em 31 de Março de N, 31 de Agosto de N e 30 de Novembro de N à Sociedade Construtudo, Lda., que pela própria natureza dos actos implicaram um exfluxo de meios monetários, embora tenham sido realizados antes da conclusão da obra (sede), foram feitos após o seu início e durante a realização da mesma. Por esse facto, optamos por debitar e imediatamente creditar a conta 37.1.1 – Compras de imobilizado/corpóreo, não só para um melhor controlo da conta de terceiros mas também porque consideramos como pagamentos correspondentes às parcelas do trabalho já realizado e não como um adiantamento a fornecedores de imobilizado corpóreo.

### 1.2.1.3. Aquisição de imobilizações incorpóreas

No contexto da aquisição das imobilizações incorpóreas, as principais questões que se levantam são:

- Reconhecimento de um item como imobilização incorpórea;
- Após o reconhecimento de um item como imobilização incorpórea, a identificação dos custos directamente atribuíveis às imobilizações incorpóreas adquiridas (incorporáveis ao custo dos referidos activos), bem como os custos que devem ser reconhecidos como gastos do período em que foram incorridos ou gastos a reconhecer em períodos futuros (reconhecidos numa conta de diferimentos), distinguindo-os de outros custos de natureza distinta, não incorporáveis ao custo de aquisição, designadamente:
  - > a aquisição com custos atribuíveis e não atribuíveis à aquisição;
  - > a aquisição de imobilizações incorpóreas associadas a imobilizações corpóreas.

Neste âmbito e no que concerne aos critérios valorimétricos a adoptar, o ponto 7.2.3 das políticas contabilísticas (Imobilizações incorpóreas) refere que, com as necessárias adaptações, são iguais aos critérios definidos na valorimetria das imobilizações corpóreas.

Mas sobre esta temática colocam-se outras questões que pela sua especificidade, o Plano Geral de Contabilidade preconiza um tratamento diferenciado:

- a) As despesas de investigação e desenvolvimento cujo período de amortização não deve exceder cinco anos;
- b) Os trespasses cujo período de amortização não deve exceder cinco anos a menos que um período mais dilatado se justifique e desde que este não exceda o período de uso útil. É recomendada a utilização do método das quotas constantes a menos que outro seja mais apropriado nas circunstâncias.

Também no caso particular de uma aquisição que se qualifique como um trespasse, o ponto 6.2.2 das políticas contabilísticas (Imobilizações incorpóreas), refere que os encargos só devem ser reconhecidos como trespasse quando representem um pagamento feito em antecipação de benefícios económicos futuros e que surjam de uma aquisição que:

- a) Constitua uma actividade comercial e, simultaneamente;
- b) Resulte na continuação da actividade anteriormente exercida.

Segundo o ponto 4.1 das notas explicativas (Conteúdo das rúbricas), a rúbrica trespasse (conta 12.1), destina-se a registar a diferença quando positiva, entre o valor pago para aquisição de um conjunto de activos e passivos que constituam uma actividade empresarial e o justo valor dos activos e passivos adquiridos, desde que a actividade adquirida seja continuada pela adquirente. É o internacionalmente denominado «goodwill, fonds de commerce ou aviamento».

De salientar ainda que de acordo com o ponto 4.1 das notas explicativas (Conteúdo das rúbricas), despesas de constituição e organização da empresa, bem como as despesas subsequentes relacionadas com a sua expansão, designadamente as relacionadas com aumento de capital, estudos e projectos fazem parte do custo do imobilizado incorpóreo.

### 1.2.1.3.1. Aquisição de imobilizações incorpóreas



A editora Livro, Lda., no âmbito das suas actividades de publicação e comercialização de livros, adquiriu em 2 de Janeiro a um escritor local, direitos de utilização e comercialização pelo período de 5 anos de uma obra sua pelo preço de 500.000 kz.

O pagamento foi realizado a 31 de Janeiro.

Pretende-se a contabilização dos factos anteriormente apresentados.

#### Resolução



A resolução deste caso implica o reconhecimento de uma aquisição de direitos de uso e comercialização de direitos de autor a um escritor residente no território nacional.

#### Contabilização



12.3.1*		37.1.2		43.1.1	
(1)	500.000	(2)	500.000	500.000	(1)
					(2)

(1) Aquisição dos direitos de autor a um agente do território nacional  
 (2) Pagamento ao agente do território nacional (direito de utilização e comercialização da obra)

#### (1) 02 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
12.3.1*	Imobilização incorpóreas / Propriedade Industrial e outros direitos e contratos / direitos de autor	500.000	
37.1.2	Compras de imobilizado / Incorpóreo		500.000

#### (2) 31 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.1.2	Compras de imobilizado / Incorpóreo	500.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		500.000

De acordo com o exposto no ponto 6.2 das políticas contabilísticas (Critérios para reconhecimento de activos), um activo deve ser reconhecido no balanço quando:

- For provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade;
- O activo tenha um custo ou um valor que possa ser quantificado com fiabilidade;
- A determinação da existência de benefícios económicos futuros deve ser feita atendendo ao grau de certeza dos benefícios, na base da evidência disponível no momento do reconhecimento inicial do activo.

O mesmo ponto refere ainda que a existência de suficiente certeza de que os benefícios fluirão para a entidade “necessita a segurança de que esta receberá as recompensas ligadas ao activo e assumirá os riscos inerentes”.

Quanto aos critérios valorimétricos específicos a adoptar, o ponto 7.2.3 das políticas contabilísticas (Imobilizações incorpóreas) refere que, com as necessárias adaptações, são iguais aos critérios definidos na valometria das imobilizações corpóreas.



### Comentário à Resolução

\*A conta 12.3 terá de ter subcontas em função da organização da entidade. Prevendo a lista de contas do PGC a criação de subcontas à conta 12.3, utilizamos essa prerrogativa e sugerimos a subconta 12.3.1 – Imobilizações incorpóreas / Propriedade Industrial e outros direitos e contratos / Direitos de autor, para efeitos deste exercício.

Embora a conta 37.1.2 não tenha na Lista de contas subdivisões, por uma questão de identificação do credor e de controlo, tal como já sugerimos para a conta 37.1.1, sugerimos a abertura de subcontas, por exemplo como se segue:

- 37.1 – Compras de imobilizado
- 37.1.2 – Incorpóreo
- 37.1.2.1 – Grupo
- 37.1.2.1.1 – Subsidiárias
- 37.1.2.1.2 – Associadas
- 37.1.2.2 – Não Grupo
- 37.1.2.2.1 – Nacionais
- 37.1.2.2.2 – Estrangeiros



### 1.2.1.3.2. Aquisição com custos atribuíveis e não atribuíveis à aquisição

A sociedade *Software*, Lda. adquiriu, em 02 de Janeiro de N, a um fornecedor, Sociedade Inteligência Artificial, Lda., duas licenças de *software* para a impressão e tratamento gráfico dos seus produtos, por uma quantia total de 1.100.000 kz que inclui:

- 2 Licenças (2 x 495.000) . . . . . 990.000
- Testes de compatibilidade . . . . . 50.000
- Instalação do *software*. . . . . 60.000

Após a instalação e testes de compatibilidade, procedeu-se ainda em 05 de Janeiro, à contratação de um serviço de acção de formação direccionada aos principais responsáveis da sociedade, relativo ao funcionamento mais eficiente do *software*, tendo incorrido num custo relativo a este serviço que ascendeu a 100.000 kz.

Os pagamentos foram efectuados em 31 de Janeiro (*software*) e 5 de Fevereiro (formação).

Proceda ao reconhecimento contabilístico relativo à aquisição das licenças de *software* e demais custos associados.



### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo à aquisição de duas licenças de *software*, com custos de testes de compatibilidade e instalação associados. Adicionalmente, torna-se necessário proceder ao tratamento contabilístico relativo à formação do pessoal contratado pela sociedade na sequência da referida aquisição.

### Contabilização



12.3.2*		37.1.2			32.1.2.1				
(1a)	990.000	(3)	1.100.000	990.000	(1a)	(4)	100.000	100.000	(2)
(1b)	50.000			50.000	(1b)				
(1c)	60.000			60.000	(1c)				
		<b>72.7.2</b>			<b>43.1.1</b>				
		(2)	100.000					1.100.000	(3)
								100.000	(4)

(1a) Custo de aquisição das duas licenças de *software*  
 (1b) Custo dos testes de compatibilidade efectuados pelo fornecedor  
 (1c) Custo de instalação das licenças de *software*  
 (2) Custos de formação profissional (não atribuíveis à aquisição)  
 (3) Pagamento ao fornecedor do investimento  
 (4) Pagamento ao fornecedor do serviço de formação profissional

**(1a), (1b) e (1c) 02 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
12.3.2*	Imobilizações incorpóreas / Propriedade Industrial e outros direitos e contratos / Licenças	1.100.000	
37.1.2	Compras de imobilizado / Incorpóreo		1.100.000

Custo de aquisição das licenças =  $2 \times 495.000 + 50.000 + 60.000 = 1.100.000$

**(2) 05 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
72.7.2	Custos com o pessoal / Formação / Pessoal	100.000	
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais		100.000

**(3) 31 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.1.2	Compras de imobilizado / Incorpóreo	1.100.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		1.100.000

**(4) 05 de Fevereiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais	100.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		100.000

O custo do imobilizado incorpóreo compreende ainda, para além do custo de compra, qualquer custo directamente atribuível de preparação do activo para o seu uso pretendido.

**Comentário à Resolução**

Consideramos no custo do imobilizado incorpóreo não só as licenças de software, mas também os custos incorridos com os teste de compatibilidade e instalação do software, pois consideramos que estes fazem parte do custo directamente atribuível de preparação do activo para o seu uso pretendido.

Os custos com a formação do pessoal não são, em nossa opinião, incorporados no custo de aquisição do imobilizado incorpóreo, pois de acordo com o julgamento profissional exercido, estes não são indispensáveis para colocar o bem em condições de funcionamento, (no fundo, a indispensabilidade, ou não, desse custo). Por outro lado também não é possível garantir o controlo da entidade sobre os recursos (pessoal) geradores de benefícios económicos futuros, advindos em função do custo da formação (o que em geral não acontece).

Acredita-se que apenas em circunstâncias muito limitadas será possível o reconhecimento de custos de formação do pessoal para operar um activo (eventualmente no caso de um activo muito específico e com a garantia de protecção de segredos comerciais/industriais) como custo directamente atribuível ao imobilizado incorpóreo adquirido.

\*A conta 12.3 terá de ter subcontas em função da organização da entidade. Prevendo a lista de contas do PGC a criação de subcontas à conta 12.3, utilizamos essa prerrogativa e sugerimos a subconta 12.3.2 – Imobilizações incorpóreas / Propriedade Industrial e outros direitos e contratos / Licenças, para efeito deste exercício.

No que se refere à conta 37.1.2 e à possibilidade de esta ser subdividida, sugerimos a leitura ao comentário à resolução do exercício 1.2.1.1.10.

**1.2.1.3.3. Aquisição de imobilizados incorpóreos associados a imobilizados corpóreos**

A sociedade Beta, Lda. adquiriu, em 2 de Janeiro, cinco computadores para uso administrativo. Conjuntamente com os computadores, foram adquiridas licenças de utilização de um *software* específico de gestão de cobranças, não sendo estas, porém, essenciais ao bom funcionamento dos computadores nas suas condições normais de utilização.

A factura do fornecedor menciona um valor total de 10.000.000 Kz referente aos computadores e respectivas licenças do *software* de gestão. (estas licenças são para uso perpétuo embora com as actualizações não incluídas).

Sabe-se que, se fosse esta a opção da sociedade Beta, Lda., apenas 70% do montante total pago corresponderia, em termos de valor de mercado à data da aquisição, ao valor dos computadores, caso estes fossem adquiridos separadamente. Sabe-se ainda que as licenças de *software* podem ser utilizadas ou ainda transferidas para outros computadores.

Com base nas informações acima apresentadas, pretende-se a contabilização relativa à aquisição dos computadores a efectuar pela sociedade Beta, Lda.

## Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo à aquisição de computadores conjuntamente com a aquisição de licenças de *software*, o que leva à análise se os dois itens devem ser reconhecidos como se de um único elemento se tratasse ou se devem ser separadamente identificados.

## Contabilização



11.5.x		12.3.2*	
(1)	7.000.000	(1)	3.000.000
37.1.1		43.1.1	
(2)	10.000.000	10.000.000	(1)
			10.000.000 (2)

(1) Pela aquisição dos computadores e das licenças de *software* (associadas aos computadores)  
 (2) Pagamento ao fornecedor dos computadores e licenças de *software*

### (1) 02 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.5.x	Imobilizações corpóreas / Equipamento administrativo / Material informático	7.000.000	
12.3.2*	Imobilizações incorpóreas / Propriedade Industrial e outros direitos e contratos / Licenças	3.000.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		10.000.000

Custo de aquisição dos computadores =  $10.000.000 \times 70\% = 7.000.000$

Custo de aquisição das licenças de *software* =  $10.000.000 \times 30\% = 3.000.000$

### (2) 02 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo	10.000.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		10.000.000

A probabilidade que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e a fiabilidade na determinação do custo ou do valor, são os critérios exigidos nos termos do ponto 6.2 da políticas contabilísticas (Critérios para o Reconhecimento de Activos) para que um activo possa ser reconhecido no balanço.



### Comentário à Resolução

Optamos por separar o custo total da aquisição na sua componente de imobilizado corpóreo e na componente imobilizado incorpóreo pois o *software* é perfeitamente identificável e separável, pelo que deve ser registado, e posteriormente amortizado, autonomamente.

Em bom rigor deveríamos utilizar a conta “37.1.1 – Compra de imobilizado corpóreo” para a quantia associada ao imobilizado corpóreo (computadores) e a conta “37.1.2 – Compra de imobilizado incorpóreo” para a quantia associada ao imobilizado incorpóreo (licença de *software*). No entanto, salvo uma necessidade específica da empresa para algum efeito informativo, julgamos que neste caso se deveria derrogar o código de contas e fazer o registo numa conta única em função da importância relativa do tipo de imobilizado. Atendendo ao valor de aquisição das licenças de *software* e dos computadores, optamos pela utilização da conta relativa ao imobilizado corpóreo.

\*A conta 12.3 terá de ter subcontas em função da organização da entidade. Prevendo a lista de contas do PGC a criação de subcontas à conta 12.3, utilizamos essa prerrogativa e sugerimos a subconta 12.3.2 – Imobilizações incorpóreas / Propriedade Industrial e outros direitos e contratos / Licenças, tal como já sugerido no exercício 1.2.1.3.2.

#### **1.2.1.4. Investigação e desenvolvimento (I & D) de imobilizações incorpóreas**

Conforme anteriormente referido, para reconhecimento como uma imobilização incorpórea, um item deve cumprir a definição e os critérios relativos ao reconhecimento. Tais requisitos, conforme prescreve o ponto 7.2.3 das políticas contabilísticas (Imobilizações incorpóreas), são os mesmos exigidos às imobilizações corpóreas. Aplicam-se aos custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um imobilizado incorpóreo e aqueles incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte de, ou dar assistência ao mesmo.

As empresas gastam com frequência recursos, ou incorrem em passivos, pela aquisição, desenvolvimento, manutenção ou melhoria de recursos intangíveis. Contudo nem todos os bens satisfazem a definição de um imobilizado incorpóreo.

No âmbito específico dos imobilizados incorpóreos gerados internamente, é difícil avaliar se um imobilizado incorpóreo gerado internamente se qualifica para reconhecimento por causa de problemas em:

- (a) Identificar se e quando existe um activo identificável que gere benefícios económicos futuros esperados; e
- (b) Determinar fiavelmente o custo do activo.

O ponto 6.2.2 das políticas contabilísticas (Imobilizações incorpóreas) refere que só devem ser reconhecidos como activos as despesas de desenvolvimento que satisfaçam os critérios seguintes:

- a) O produto ou o processo esteja claramente definido e os custos atribuíveis ao produto ou processo possam ser demonstrados;
- b) A exequibilidade técnica do produto ou processo possa ser demonstrada;
- c) A empresa pretenda produzir, comercializar ou usar o produto ou processo;
- d) exista um mercado para o produto ou processo ou, se for para ser usado internamente e não para ser vendido, a sua utilidade para a empresa puder ser demonstrada;
- e) Existam recursos adequados, ou a sua disponibilidade possa ser demonstrada para completar o projecto e comercializar ou usar o produto ou processo.

Refere ainda o mesmo ponto que as despesas de investigação e as despesas de desenvolvimento que não satisfaçam todas as condições acima referidas, devem ser reconhecidas como um custo no período em que ocorrem.

O ponto 6.5.1 das políticas contabilísticas (Despesas de investigação e desenvolvimento), clarifica que as despesas de investigação devem ser reconhecidas como custo no período em que ocorrem. Quanto às despesas de desenvolvimento têm de ser reconhecidas como um custo no período em que ocorrem a não ser que satisfaçam todas as condições acima elencadas para serem reconhecidas como activo.

O ponto 4.2 das notas explicativas (Situações particulares), exemplifica algumas actividades cujos custos são considerados como despesas de investigação e despesas de desenvolvimento:

- a) A obtenção de novos conhecimentos;
- b) A procura de aplicações para as descobertas de pesquisa ou outros acontecimentos;
- c) A procura de alternativa de produtos ou processos;
- d) A formulação ou concepção de possíveis produtos novos ou melhorados ou alternativas de processos.

As despesas de desenvolvimento são actividades que:

- a) Avaliam alternativas de produtos ou de processos;
- b) Concepcionam, constroem e testam protótipos e modelos de pré-produção;
- c) Concepcionam ferramentas, aparelhos, moldes e outros cunhos envolvendo nova tecnologia;
- d) Concepcionam, constroem e fazem funcionar uma fábrica-piloto que não seja de escala economicamente viável para produção que comercializem.

Existem outras actividades que se podem relacionar com as de investigação e desenvolvimento mas que não se qualificam como tal:

- a) Acompanhamentos de engenharia na fase inicial de produção comercial;
- b) Controlo de qualidade durante a produção comercial, incluindo testes de rotina aos produtos;
- c) Detecção de problemas relacionados com falhas durante a produção comercial;
- d) Esforços de rotina para refinar, enriquecer ou de outra forma melhorar as qualidades de um produto existente;
- e) Adaptação da capacidade existente a um requisito particular ou a uma necessidade do cliente como parte de uma actividade comercial contínua;
- f) Alterações de concepção sazonais ou outras periódicas de produtos existentes;
- g) Concepção rotineira de ferramentas, aparelhos, moldes e cunhos; e
- h) Actividades, incluindo engenharia de concepção e de construção relacionadas com a construção, transferência, rearranjo, ou arranque de instalações ou equipamentos que não sejam instalações ou equipamentos usados exclusivamente para um projecto particular de pesquisa e desenvolvimento.

Quanto às empresas que tenham como actividade a investigação e desenvolvimento ou a pesquisa de minérios, petróleo, gás e similares, as despesas de investigação e desenvolvimento por elas incorridas não se qualificam como imobilizado incorpóreo.

Por fim, como já referido no ponto 1.2.1.2 deste livro, como regra geral de reconhecimento, os custos dos empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um custo no período em que ocorrem. Alternativamente podem ser reconhecidos como activos "através de acréscimo ao custo do activo qualificável relacionado".

No contexto do reconhecimento de imobilizados incorpóreos gerados internamente as principais questões que se levantam são:

- identificação das fases de pesquisa (em que nenhum imobilizado incorpóreo deve ser reconhecido) e desenvolvimento de um projecto gerado internamente e que, exclusivamente nesta última fase, pode dar origem ao reconhecimento de um imobilizado incorpóreo em curso, que só deve ser reconhecido se a entidade cumprir com os requisitos previstos; e
- reconhecimento dos custos incorporáveis aos imobilizados incorpóreos gerados internamente, nomeadamente, os custos reconhecidos durante a fase de desenvolvimento, onde se incluem eventualmente os custos de empréstimos obtidos relacionados com o desenvolvimento de tais activos e passíveis de capitalização.

#### 1.2.1.4.1. Pesquisa e desenvolvimento de projectos gerados internamente



A sociedade Vendedora, Lda., no âmbito da sua área de negócios relativa aos sistemas de informação, deu início, em Julho do ano N, ao desenvolvimento de quatro marcas para os produtos que comercializa, ligadas à sociedade como um todo, mas ao mesmo tempo diferenciadas e individualmente exploradas por cada uma das restantes áreas de negócios da sociedade.

As marcas começaram a ser utilizadas pela sociedade ainda em meados de Novembro do ano N, após uma pesquisa de *marketing* efectuada pela empresa revelar que a mensagem transmitida ao público-alvo era consonante com as ideias que se encontravam na base de concepção das referidas marcas.

Por outro lado, ainda no âmbito da área de negócios relativa aos sistemas de informação, a sociedade deu início, em Maio do ano N, com base nas necessidades apresentadas pelos seus clientes, e por sugestão dos responsáveis pela área de negócio relativa à consultoria empresarial, ao desenvolvimento de um *software* de gestão de cobranças com data de comercialização prevista para Janeiro do ano N+1.

Em Outubro do ano N, o *software* encontrava-se, na óptica dos responsáveis da área de negócios relativa aos sistemas de informação, pronto para ser utilizado, inicialmente, e a título de teste, apenas pela sociedade. Os planos previstos pelos engenheiros ligados ao projecto referiam, porém, que "três meses eram suficientes para que as falhas mais graves do sistema, quer em termos de eficiência, quer em termos de eficácia, fossem detectadas e corrigidas numa fase prévia à comercialização."

A contabilidade de gestão da sociedade, desenvolvida por projectos, apurou os seguintes dispêndios registados nas respectivas contas de custos (resultados do período), relativos ao desenvolvimento das marcas e do novo *software* de gestão de cobranças, apresentados no quadro seguinte:

Projectos/Tipos de custos	Calendarização das actividades/custos por projecto							
Projecto: Desenvolvimento de marcas	Mai/N	Jun/N	Jul/N	Ago/N	Set/N	Out/N	Nov/N	Dez/N
Fornecimentos e serviços de terceiros (incluindo custos com pesquisa de mercado)	-	-	223.032	262.051	175.075	431.412	154.100	-
Custos com o pessoal	-	-	125.000	125.000	125.000	125.000	62.500	-
Custos de amortização	-	-	32.000	32.000	32.000	32.000	-	-
Outros custos e perdas	-	-	6.750	0	3.100	22.335	43.550	-
<b>Total</b>	-	-	<b>386.782</b>	<b>419.051</b>	<b>335.175</b>	<b>610.747</b>	<b>260.150</b>	-

Projectos/Tipos de custos	Calendarização das actividades/custos por projecto							
Projecto: Desenvolvimento de um <i>software</i> de gestão	Mai/N	Jun/N	Jul/N	Ago/N	Set/N	Out/N	Nov/N	Dez/N
Fornecimentos e serviços de terceiros	332.414	245.015	156.352	272.772	126.019	367.011	178.699	333.146
Custos com o pessoal	343.217	343.217	343.217	343.217	343.217	343.217	343.217	343.217
Custos de amortização	57.050	57.050	57.050	57.050	57.050	0	0	0
Outros custos e perdas	142.000	67.893	52.775	32.435	23.600	74.550	58.912	121.110
<b>Total</b>	<b>874.681</b>	<b>713.175</b>	<b>609.394</b>	<b>705.474</b>	<b>549.886</b>	<b>784.778</b>	<b>580.828</b>	<b>797.473</b>

Pretende-se, com base nas informações anteriormente apresentadas, a determinação da existência de um eventual imobilizado incorpóreo gerado pela sociedade e o seu reconhecimento contabilístico.

## Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo aos custos incorridos durante as fases de investigação e desenvolvimento de uma marca e de um *software* de gestão, em ambos os casos gerados internamente. Nesse sentido, implica a identificação de custos que devam ser reconhecidos como custos do período em que foram incorridos e por outro lado, dos custos passíveis de capitalização resultantes do eventual reconhecimento de um imobilizado incorpóreo.

## Contabilização



12.2.x	65.1.2
(1) 2.163.079	2.163.079 (1)

(1) Pelo reconhecimento de um activo gerado internamente (dispêndios na fase de desenvolvimento)

### (1) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
12.2.x	Imobilizações incorpóreas / Despesas de investigação e desenvolvimento / <i>Software</i> de gestão de cobranças	2.163.079	
65.1.2	Trabalhos para a própria empresa / Para imobilizado / Incorpóreo		2.163.079

Reconhecimento do imobilizado incorpóreo relacionado com o desenvolvimento de um *software* de gestão de cobranças = custos relativos aos meses de Outubro a Dezembro (fase de desenvolvimento) = 784.778 + 580.828 + 797.473 = **2.163.079**

De acordo com o conteúdo prescrito no ponto 6.5.1 das políticas contabilísticas (Despesas de investigação e desenvolvimento), geralmente, as despesas de investigação e desenvolvimento não satisfazem os critérios para serem reconhecidas como activos. Assim, as despesas de investigação devem ser reconhecidas como um custo no período em que ocorrem e as despesas de desenvolvimento devem ser também reconhecidas como custos no período em que ocorrem, a menos que satisfaçam todas as condições definidas para serem reconhecidas como activos. Relativamente à determinação dos custos incorporáveis ao imobilizado incorpóreo (licenças de *software*) desde a data em que satisfaça os critérios de reconhecimento, deve-se atender ao preceituado para os imobilizados corpóreos quanto à valometria. Estes aplicam-se aos custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um imobilizado incorpóreo e aqueles incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte de, ou dar assistência ao mesmo.

Desse modo, será possível reconhecer como um imobilizado incorpóreo os dispêndios incorridos durante a fase de desenvolvimento do *software* de gestão de cobranças, isto é, desde Outubro até Dezembro do ano N. Porém, os dispêndios incorridos durante as fases de pesquisa desenvolvimento da marca devem ser reconhecidos como custos do período em que foram incorridos, dada a impossibilidade de reconhecimento de um imobilizado incorpóreo.



#### Comentário à Resolução

Para esta resolução e relativamente ao reconhecimento dos custos incorporáveis ao imobilizado incorpóreo gerado internamente na fase de desenvolvimento, optou-se pela utilização da conta 12.2 – Despesas de investigação e desenvolvimento, pela maior identificação com o seu conteúdo, bem como pela indicação do ponto 4.1 das notas explicativas (Conteúdo das rubricas) que prevê a inclusão nesta conta das despesas de investigação e desenvolvimento que reúnam as condições para se qualificarem como imobilizados incorpóreos.

Convém clarificar relativamente a este ponto que os imobilizados incorpóreos reconhecidos na fase de desenvolvimento e até à sua conclusão, qualificam-se como um imobilizado em curso e como tal, não sujeitos à amortização durante esse período.

Distinguem-se assim dos outros activos reconhecidos numa conta 12, estes sim, sujeitos a amortização.

Uma outra opção de contabilização passaria pela utilização da conta 14.2 – Obra em curso, depreendendo-se que para os imobilizados incorpóreos reconhecidos nessa conta, não estarão à partida sujeitos à amortização até à sua conclusão (fim da fase de desenvolvimento).

A conta 12.2 terá de ter subcontas em função da organização da entidade. Prevendo a lista de contas do PGC a criação de subcontas à conta 12.2, utilizamos essa prerrogativa e sugerimos a subconta 12.2.1 – Imobilizações incorpóreas / Despesas de Investigação e desenvolvimento / Software de gestão de cobranças, para efeito deste exercício.

#### 1.2.1.4.2. Custos de empréstimos obtidos para projectos de pesquisa e desenvolvimento



A sociedade Projectos e Patentes, Lda. encontra-se a estudar o lançamento de um novo produto, tendo para o efeito iniciado estudos, no ano N-1, para o desenvolvimento de uma propriedade industrial. Durante este ano, os dispêndios gerados pelo Departamento de Pesquisa e Desenvolvimento elevaram-se a 20.000.000 kz, incluindo 800.000 kz suportados relativamente a custos de empréstimos obtidos para fazer face aos dispêndios incorridos durante esta fase do projecto.

No princípio do ano N, concluiu-se pela viabilidade técnica e comercial do produto, tendo-se incorrido, durante este último ano, em 12.000.000 Kz relativos a dispêndios relativos a custos com pessoal e outros custos internos, além de 500.000 Kz relativos a custos de empréstimos obtidos especificamente para suportar os dispêndios incorridos durante a fase de desenvolvimento da patente.

Prevê-se que o projecto apenas fique concluído no final de N+1.

Sabe-se ainda que a entidade adopta a política contabilística de capitalizar os custos de empréstimos obtidos aos activos em curso.

Pretende-se o registo contabilístico dos factos acima mencionados durante o ano N.

## Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo aos custos incorridos durante as fases de pesquisa e desenvolvimento de uma propriedade industrial, bem como identificação de custos que devam ser reconhecidos como custos do período em que foram incorridos e por outro lado, de eventuais custos passíveis de capitalização – incluindo eventuais custos dos empréstimos obtidos capitalizáveis.

## Contabilização



12.2.x		65.1.2		76.1.1.1	
(1a)	12.000.000		12.000.000	(1a)	
(1b)	500.000				500.000 (1b)

(1a) Custos com pessoal e outros custos internos incorridos durante a fase de desenvolvimento (imobilizado incorpóreo)  
 (1b) Custos de empréstimos obtidos capitalizados como imobilizado incorpóreo

### (1a) e (1b) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
12.2.x	Imobilização incorpóreas / Despesas de investigação e desenvolvimento / Propriedade industrial	12.500.000	
65.1.2	Trabalhos para a própria empresa / Para imobilizado / Incorpóreo		12.000.000
76.1.1.1	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / De empréstimos / Bancários		500.000

De acordo com o conteúdo prescrito no ponto 6.5.1 das políticas contabilísticas (Despesas de investigação e desenvolvimento), geralmente, as despesas de investigação e desenvolvimento não satisfazem os critérios para serem reconhecidas como activos. Assim, as despesas de investigação devem ser reconhecidas como um custo no período em que ocorrem e as despesas de desenvolvimento devem ser também reconhecidas como custos no período em que ocorrem, a menos que satisfaçam todas as condições definidas para serem reconhecidas como activos.

O ponto 14.2 das notas explicativas (Definições), considera como activo qualificável, aquele que leva um período substancial de tempo para estar em condições para o seu uso pretendido. Por sua vez o ponto 14.3 das notas explicativas (Situações particulares), elege como exemplo de activos qualificáveis os inventários que exijam um período substancial de tempo para serem colocados numa posição vendável. Assim, decorre da interpretação dos pontos supra mencionados que o produto em desenvolvimento pela sociedade cumpre a partir de N os requisitos aí mencionados, para que as despesas que originou sejam capitalizáveis ao custo do activo. Podem então a partir dessa data os custos dos empréstimos obtidos, que nos termos do ponto 14.3 das notas explicativas (Situações particulares) englobam também os juros dos empréstimos contraídos quer a curto quer a longo prazo, serem considerados para capitalização do custo do activo em desenvolvimento.

Salientamos ainda que de acordo com o mesmo ponto, a amortização de custos acessórios relacionados com a obtenção dos referidos empréstimos e a amortização de descontos ou prémios com ele relacionados, também integram os custos dos empréstimos obtidos.



### Comentário à Resolução

Verificámos que os custos de empréstimos suportados no ano N-1 não foram capitalizados, pois o activo não reunia as condições exigidas para tal, condições essas que só se verificaram no início do ano N, data a partir da qual estes custos se qualificaram como imobilizado incorpóreo. Lembramos ainda que a capitalização dos custos de empréstimos é uma opção da empresa que caso não seja exercida, influenciará os resultados do exercício.

A conta 12.2 terá de ter subcontas em função da organização da entidade. Prevendo a lista de contas do PGC a criação de subcontas à conta 12.2, utilizamos essa prerrogativa e sugerimos a subconta 12.2.2 – Imobilizações incorpóreas / Despesas de investigação e desenvolvimento / Propriedade industrial, para efeito deste exercício.

Os comentários à resolução apresentados nos pontos 1.2.1.4.1 são igualmente aplicáveis a esta resolução.

## **I.2.2. Valorimetria subsequente: Imobilizações corpóreas, incorpóreas, investimento em imóveis**

Com o objectivo de proporcionar uma adequada informação sobre a posição financeira da empresa, os seus activos devem ser valorizados após o reconhecimento inicial (Valorimetria subsequente) por forma a reflectir essa situação. O Plano Geral de Contabilidade prevê a utilização de diferentes procedimentos, que variam em função da especificidade do activo.

### **I.2.2.1. Amortizações**

No contexto do reconhecimento das amortizações de imobilizados corpóreos, imobilizados incorpóreos e investimento em imóveis valorizados subsequentemente segundo o modelo do custo, as principais questões que se levantam são:

- Definição da quantia sujeita à amortização e, bem assim, da consideração de um eventual valor residual;
- Definição da vida útil económica do activo sujeito à amortização;
- Aplicação do método de depreciação mais adequado aos activos sujeitos à amortização;
- Amortização de activos sujeitos a grandes revisões com substituição de partes significativas;
- A problemática dos sobressalentes e equipamentos de serviço;
- A necessidade de proceder-se a uma alteração da vida útil inicialmente estimada;
- Amortização de um imóvel;
- Amortização de um imobilizado incorpóreo.

Com o intuito de proporcionar um melhor esclarecimento sobre esta temática, utilizaremos nos exercícios seguintes 3 métodos de amortização diferentes, reconhecendo à priori que o método das quotas constantes é o de mais fácil aplicação não só devido à sua simplicidade mas também ao facto de ser fiscalmente aceite sem necessidade de autorização prévia.

A amortização de um activo, é um procedimento contabilístico que permite imputar aos resultados da entidade a perda dos benefícios económicos decorrentes do uso, da inactividade ou da passagem do tempo ao longo da sua vida útil ou seja, alterando a quantia registada do activo por via dos gastos que lhe estão associados.

O plano Geral de Contabilidade prevê para a amortização dos imobilizados a utilização do método de cotas constantes, degressivas e em função das unidades produzidas. De acordo com o ponto 3.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares), a vida útil é “o período durante o qual se espera que um activo depreciável seja usado pela empresa” ou “o número de unidades de produção ou similares que se espera que a empresa espera obter do activo”.

Esta deve ser estimada de acordo com o ponto 3.1 das notas explicativas (Definições e situações particulares), tendo em conta os seguintes factores:

- a) Utilização esperada do activo, avaliada com referência à sua esperada capacidade ou produção física;
- b) Desgaste e estragos físicos esperados, que dependem da intensidade do uso, do programa de reparação e manutenção e do cuidado de manutenção em situação ociosa;
- c) Obsolescência técnica proveniente de alterações ou melhoramentos na produção, ou de uma alteração no mercado de procura para o serviço ou produto derivado do activo;
- d) Limites legais ou semelhantes sobre o uso do activo, tais como as datas de extinção de locações com ele relacionadas.

#### **a) Imobilizações corpóreas**

Após o reconhecimento de um bem qualificado como imobilizado corpóreo, o ponto 7.2.2 das políticas contabilísticas (Imobilizações corpóreas), indica-nos que “as imobilizações corpóreas devem ser valorizadas ao custo de

reconhecimento inicial ou ao custo revalorizado, líquido das correspondentes amortizações”.

- a) Custo do reconhecimento inicial: Segundo este modelo, após o reconhecimento como um activo, um bem do imobilizado corpóreo deve ser registado pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer amortizações extraordinárias acumuladas.
- b) Custo revalorizado: Na base deste modelo, por sua vez, após o reconhecimento como um activo, o valor do reconhecimento inicial do bem é actualizado para o seu justo valor (custo corrente ou custo de realização) na data da revalorização menos qualquer amortização acumulada subsequente e amortizações extraordinárias subsequentes.

Verifica-se, desse modo, que o reconhecimento da amortização durante a vida útil de um activo e de eventuais amortizações extraordinárias são os dois elementos comuns aos dois modelos de valometria subsequente aplicáveis aos imobilizados corpóreos. Alguns dos principais aspectos referenciados pelo ponto 3.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares) relativamente às amortizações são adiante apresentados:

- a) Quantia depreciável: é “é o seu custo (histórico ou outro que o substitua) deduzido do valor residual do activo”. Refere ainda que “[o] valor residual bruto é, em todos os casos, reduzido pelos custos de venda esperados no fim da vida útil do activo”. Nos casos em que haja custos significativos de desmantelamento ou restauração refere que “o valor residual de um activo pode ainda ser reduzido de forma a reflectir custos significativos de desmantelamento, renovação ou restauração que sejam necessários incorrer no fim da vida útil do activo quando na compra do activo tais custos já se encontrem previstos”. Por outro lado, se os componentes de um bem do imobilizado tiverem vidas úteis diferentes, proporcionarem benefícios à empresa num modelo diferente, necessitando, por conseguinte, do uso de taxas e métodos de amortização diferentes, deverão ser contabilizados separadamente.
- b) Reconhecimento contabilístico: o custo de amortização em cada exercício deve ser reconhecido nos resultados, a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro activo. Depreende-se assim que, regra geral, as amortizações são reconhecidas nos resultados do período. As excepções ficam a cargo, designadamente, de outros activos construídos ou produzidos pela própria entidade, cujo custo de produção engloba como refere o ponto 7.2.2 das políticas contabilísticas (Imobilizações corpóreas), a depreciação dos activos fixos tangíveis que foram usados na produção do bem, como por exemplo o custo de produção de existências.
- c) Vida útil e valor residual: os conceitos de vida útil e valor residual, aparecem associados ao conceito de amortização sistemática, que de acordo com o ponto 7.2.2 das políticas contabilísticas (Imobilizações corpóreas), “se destina a reflectir a perda de benefícios económicos decorrentes do uso, da inactividade ou da passagem do tempo”.
- d) Métodos de amortização: Relativamente aos métodos de amortização, convém referir desde já que o mesmo ponto indica que o método de amortização usado deve ser o “mais adequado para reflectir o modelo pelo qual os benefícios deste bem sejam consumidos”.
- e) O ponto 3.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares), admite dois tipos de métodos de amortização:
  - Um tipo de método baseado no período durante o qual se espera que um activo depreciável seja usado pela empresa, onde se enquadram o método das quotas constantes ou um método baseado em quotas degressivas; e
  - Um método baseado no número de unidades de produção ou similares que a empresa espera obter do activo, onde se enquadra o método das unidades de produção.

## **b) Investimento em imóveis**

Os imóveis adquiridos que não se destinem a serem usados pela entidade ou nas operações por ela realizadas, qualificam-se para a conta 13.4 (investimento em imóveis). A esse respeito, o ponto 7.2.4 das políticas contabilísticas (Investimentos financeiros) estabelece que “devem ser valorizados aos custos de reconhecimento inicial, líquidos das correspondentes provisões ou amortizações destinadas a garantir que o custo não excede o valor de realização”. O custo no reconhecimento inicial pode ter duas vertentes:

- a) Modelo do justo valor: para os investimentos financeiros que forem adquiridos total ou parcialmente pela emissão de acções ou outros títulos ou por troca com outros activos.
- b) Modelo do custo de aquisição: para a generalidade dos investimentos financeiros.

Na valometria de tais activos, de acordo com o ponto 7.2.4 das políticas contabilísticas (Investimentos financeiros), podem ser feitas alterações ao custo subsequentemente ao reconhecimento inicial nas situações em que:

- a) O preço pago pela aquisição já inclua uma parcela de juros vencidos (neste caso na data de recebimento dos juros, o custo de aquisição é deduzido da quantia de juros nele incluídos);
- b) Os passivos monetários relacionados com a aquisição de tais activos incorporem diferenças de câmbio.

Os investimentos em imóveis sujeitos a amortização podem ter as seguintes vertentes:

- a) Amortizações sistemáticas baseadas na vida útil dos imóveis, destinadas a reflectir a perda de benefícios económicos decorrentes do uso, da inactividade ou da passagem do tempo. Estas amortizações são calculadas apenas para imóveis depreciables e tendo em atenção:
  - a) A quantia depreciable do imóvel;
  - b) A vida útil esperada do imóvel;
  - c) O método mais adequado para reflectir o modelo pelo qual os benefícios económicos deste imóvel fluam para a empresa.
- b) Amortizações extraordinárias destinadas a reduzir o valor dos imóveis para o seu valor recuperável quando haja diminuição de valor na quantia pela qual estes se encontram registados. Estas amortizações devem ser revertidas se cessarem os motivos que as originaram.

### **c) Imobilizações incorpóreas**

Relativamente às imobilizações incorpóreas, os critérios valorimétricos específicos a adoptar, segundo o ponto 7.2.3 das políticas contabilísticas (Imobilizações incorpóreas), são com as necessárias adaptações, iguais aos critérios definidos na valorimetria das imobilizações corpóreas. Estes critérios encontram-se descritos no ponto 1.2.1 deste livro.

No que concerne à estimativa da vida útil, as características particulares de um imobilizado incorpóreo obrigam a que os factores que influenciam a sua determinação sejam de acordo com o ponto 4.2 das notas explicativas (Situações particulares), os seguintes:

- a) A vida previsível do negócio ou do sector;
- b) O efeito da obsolescência dos produtos, de alterações na procura e de outros factores económicos;
- c) As expectativas de vida ao serviço da empresa dos principais indivíduos ou grupos de empregados;
- d) Acções esperadas de concorrentes ou potenciais concorrentes;
- e) Cláusulas gerais, regulamentadoras ou contractuais que afectem a vida útil.

O mesmo ponto refere ainda que as amortizações extraordinárias não devem ser revertidas ainda que cessem os motivos que as originaram

### **d) Activos não correntes detidos para alienação**

No caso particular dos activos não correntes detidos para alienação, o ponto 3.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares) estabelece que as perdas resultantes da retirada de um elemento das imobilizações corpóreas é determinada pela diferença entre a quantia pela qual se encontra registado (valor bruto deduzido das correspondentes amortizações) e devem ser reconhecidos como perdas na demonstração de resultados.

Refere ainda que nos casos em que o bem cuja retirada se limite a uma retirada do uso do activo e seja detido para alienação, deve ser registado pela quantia pela qual se encontra registado ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

Assim, no contexto da valorimetria após o reconhecimento dos activos não correntes detidos para alienação é reservado um único critério de valorimetria, uma vez que a sua quantia registada é recuperada principalmente através de uma transacção de venda, em lugar de o ser pelo uso continuado. Nesse sentido, uma entidade não deve amortizar um activo não corrente, enquanto estiver classificado como detido para alienação

### 1.2.2.1.1. Aplicação do método das quotas constantes



A sociedade Luanda, Lda. adquiriu uma máquina em 02 de Janeiro do ano N pelo montante de 10.000.000 kz. Relativamente à amortização a reconhecer no final de cada período de vida útil do activo, a gestão pondera a utilização do método das quotas constantes, tendo sido definida uma vida útil de cinco anos, coincidente com a vida útil definida a partir da taxa máxima de amortização definida no código do imposto industrial. Sabe-se ainda que a sociedade não espera obter qualquer valor residual relativamente ao referido activo no final da sua vida útil económica.

Pede-se a contabilização das amortizações a efectuar pela sociedade Luanda, Lda. durante a vida útil económica do activo.

#### Resolução



? Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo às amortizações anuais de uma máquina (equipamento básico) durante a sua vida útil económica, pelo método das quotas constantes.

#### Contabilização



11.3.x		73.1.3		18.1.3	
(0)	10.000.000	(1)	2.000.000		2.000.000 (1)
		(2)	2.000.000		2.000.000 (2)
		(3)	2.000.000		2.000.000 (3)
		(4)	2.000.000		2.000.000 (4)
		(5)	2.000.000		2.000.000 (5)

(0) Saldo inicial da máquina registada nos imobilizados corpóreos  
 (1) Amortização da máquina durante o primeiro ano de vida útil  
 (2) Amortização da máquina durante o segundo ano de vida útil  
 (3) Amortização da máquina durante o terceiro ano de vida útil  
 (4) Amortização da máquina durante o quarto ano de vida útil  
 (5) Amortização da máquina durante o quinto ano de vida útil

**Nota à resolução:** Em rigor, os lançamentos efectuados no razão na conta da classe 7 deveriam estar separados pelos distintos períodos de relato. Assim, considere que os registos efectuados em cada período de relato não são cumulativos.

#### (1) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	2.000.000	
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		2.000.000

Amortização da máquina durante o primeiro ano de vida útil =  $10.000.000 / 5$  (anos) = **2.000.000**

Os lançamentos (2), (3), (4) e (5), respeitantes a cada um dos exercícios contabilísticos seguintes, nomeadamente, de 31 de Dezembro de N+1 a 31 de Dezembro de N+4, são idênticos ao lançamento (1) correspondente a 31 de Dezembro de N.

O custo da amortização em cada exercício deve ser reconhecido nos resultados, a menos que seja incluído na quantia registada de um outro activo. Depreende-se assim que, regra geral, as amortizações são reconhecidas nos resultados do período. O ponto 3.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares), refere que a escolha do método de depreciação deve corresponder ao modelo pelo qual os benefícios económicos do activo sejam consumidos. Refere ainda que mesmo que o valor registado do activo (valor bruto deduzido das amortizações acumuladas) seja inferior ao valor do activo, o consumo dos benefícios económicos deve ser contabilizado.



### Comentário à Resolução

A amortização pelo método das quotas constantes, também conhecido por método da linha recta, obtem-se debitando durante a vida útil do activo, o valor que resulta do produto da quantia depreciável do activo pela taxa de amortização respectiva, se o seu valor residual não se alterar. O método das quotas constantes considera que o valor do activo decresce a uma taxa constante durante o período de vida útil definido para o activo, sendo o método vulgarmente adoptado para efeitos fiscais.

Utilizamos neste exercício um "equipamento básico" sendo, com as necessárias adaptações, aplicável para qualquer outro tipo de imobilizado corpóreo, incorpóreo ou investimento em imóveis.

Embora a conta 18.1.3, possa ser uma conta de lançamento, sugerimos para maior controlo e relação com as contas de imobilizações corpóreas que esta conta seja subdividida em função da estrutura da subdivisão da conta de imobilizações corpóreas, prevista na Lista de contas, como seja:

- 18 – Amortizações acumuladas
- 18.1 – Imobilizações corpóreas
- 18.1.3 – Equipamento básico
- 18.1.3.1 – Material industrial
- 18.1.3.2 – Ferramentas industriais
- 18.1.3.3 – Melhoramentos em equipamentos básicos

Com as necessárias adaptações, esta estrutura proposta poderá se utilizada para todas as contas de amortizações acumuladas.



### Apontamento Fiscal

Para efeitos fiscais deverão ser observados os limites estabelecidos na tabela das reintegrações e amortizações definidas em diploma próprio.

Relativamente às amortizações do exercício registadas ter em atenção que as mesmas podem não ser no todo ou parte aceites fiscalmente por se referirem a bens não amortizáveis, como é o caso dos terrenos ou alguns artigos de luxo, ou a bens que excedem o limite máximo das amortizações de acordo com a legislação vigente.

Encargos de amortizações superiores aos que resultem da aplicação das taxas referidas na tabela anexa somente são fiscalmente aceites, nos termos do Código do Imposto Industrial, quando os elementos do activo imobilizado corpóreo estiverem sujeitos a desgaste mais rápido do que o normal em consequência de laboração de dois ou mais turnos, ou de outras causas devidamente justificadas; ou quando as taxas aplicadas resultem de disposições legais ou de cláusulas de contratos de concessão; ou quando tenham de considerar-se desvalorizações excepcionais provenientes de causas anormais devidamente comprovadas, comunicadas, autorizadas pela Direcção Nacional de Impostos e quando considerados razoáveis.

#### 1.2.2.1.2. Aplicação do método dos dígitos (quotas degressivas)



Relativamente à máquina adquirida em 02 de Janeiro de N pelo montante de 10.000.000 kz pela sociedade Luanda, Lda., a gestão ponderou ainda a utilização de um método de quotas degressivas, no caso o método dos dígitos, para a amortização do referido activo. Sabe-se ainda que a sociedade não estima a obtenção de qualquer valor residual para o activo no final da sua vida útil económica.

Pretende-se a contabilização das amortizações a efectuar pela sociedade Luanda, Lda., durante a vida útil económica do activo.

### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo às amortizações anuais de um activo durante a sua vida útil económica, por um método de quotas degressivas, no caso o método dos dígitos.

## Contabilização



11.3.x		73.1.3		18.1.3.	
(0)	10.000.000	(1)	3.333.333		3.333.333 (1)
		(2)	2.666.667		2.666.667 (2)
		(3)	2.000.000		2.000.000 (3)
		(4)	1.333.333		1.333.333 (4)
		(5)	666.667		666.667 (5)

(0) Saldo inicial da máquina registada nos imobilizados corpóreos  
 (1) Amortização da máquina durante o primeiro ano de vida útil  
 (2) Amortização da máquina durante o segundo ano de vida útil  
 (3) Amortização da máquina durante o terceiro ano de vida útil  
 (4) Amortização da máquina durante o quarto ano de vida útil  
 (5) Amortização da máquina durante o quinto ano de vida útil

**Nota à resolução:** Em rigor, os lançamentos efectuados no razão na conta da classe 7 deveriam estar separados pelos distintos períodos de relato. Assim, considere que os registos efectuados em cada período de relato não são cumulativos.

## (1) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	3.333.333	
18.1.3.	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		3.333.333

Amortização da máquina durante o primeiro ano de vida útil =  $10.000.000 * [5/(5+4+3+2+1)] = 3.333.333$

## (2) 31 de Dezembro de N+1

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	2.666.667	
18.1.3.	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		2.666.667

Amortização da máquina durante o segundo ano de vida útil =  $10.000.000 * (4/15) = 2.666.667$

## (3) 31 de Dezembro de N+2

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	2.000.000	
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		2.000.000

Amortização da máquina durante o terceiro ano de vida útil =  $10.000.000 * (3/15) = 2.000.000$

## (4) 31 de Dezembro de N+3

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	1.333.333	
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		1.333.333

Amortização da máquina durante o quarto ano de vida útil =  $10.000.000 * (2/15) = 1.333.333$

## (5) 31 de Dezembro de N+4

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	666.667	
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		666.667

Amortização da máquina durante o quinto ano de vida útil =  $10.000.000 * (1/15) = 666.667$

O custo da amortização em cada período deve ser reconhecido nos resultados, a menos que seja incluído na quantia registada de um outro activo. Depreende-se assim que, regra geral, as amortizações são reconhecidas nos resultados do período. O ponto 3.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares), refere que a escolha do método de depreciação deve corresponder ao modelo pelo qual os benefícios económicos do activo sejam consumidos. Refere ainda que mesmo que o valor registado do activo (valor bruto deduzido das amortizações acumuladas) seja inferior ao valor do activo, o consumo dos benefícios económicos deve ser contabilizado.



#### Comentário à Resolução

Não existe um método único para calcular as amortizações pelas quotas degressivas. O método dos dígitos é um dos métodos existentes na literatura contabilística para calcular as amortizações por forma a obter quotas degressivas. Este método resulta num débito decrescente durante a vida útil do activo. Para o cálculo das amortizações, deve-se subtrair à quantia registada do activo, após dedução do valor residual eventualmente existente, a quantia resultante da aplicação ao valor do activo, do coeficiente obtido pela divisão do ano de amortização (numerador), pela soma sucessiva decrescente do número de anos da vida útil do activo até ao último ano (denominador). Na base deste método está a consideração de que o consumo dos benefícios económicos do uso de um activo é maior no início da sua vida útil, reduzindo-se progressivamente até ao final.



#### Apontamento Fiscal

O cálculo dos encargos de reintegração e de amortização faz-se, em regra geral, pelo método das quotas constantes.

Poderão todavia, utilizar outros métodos, quando a natureza do deprecimento ou da tradição contabilística da empresa justifiquem e se a Direcção Nacional de Impostos não se opuser ao critério utilizado pelo contribuinte.

### 1.2.2.1.3. Aplicação do método das unidades de produção



Uma outra hipótese levantada pelos órgãos de gestão da sociedade Luanda, Lda., relativamente à máquina adquirida em 02 de Janeiro do ano N, pelo montante de 10.000.000 kz, diz respeito à utilização do método das unidades de produção como método de amortização, tendo sido estimada uma capacidade produtiva total do equipamento de 85.000 unidades e anualmente com base no seguinte plano de produção:

Ano	Produção anual estimada (unidades)
1	20.000
2	17.000
3	19.000
4	14.000
5	15.000

Tendo em conta que a sociedade não estima a obtenção de qualquer valor residual para o activo no final da sua vida útil, pretende-se a contabilização das amortizações pelo método das unidades de produção a efectuar pela sociedade Luanda, Lda., durante os cinco anos de vida útil económica do activo, no pressuposto de que a sociedade solicitou e obteve autorização da Direcção Nacional dos Impostos para a utilização do referido método

#### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo às amortizações anuais de uma máquina, durante a sua vida útil económica, pelo método das unidades de produção.

## Contabilização



11.3.x		73.1.3		18.1.3.	
(0)	10.000.000	(1)	2.352.941		2.352.941 (1)
		(2)	2.000.000		2.000.000 (2)
		(3)	2.235.294		2.235.294 (3)
		(4)	1.647.059		1.647.059 (4)
		(5)	1.764.706		1.764.706 (5)

(0) Saldo inicial da máquina registada nos imobilizados corpóreos  
 (1) Amortização da máquina durante o primeiro ano de vida útil  
 (2) Amortização da máquina durante o segundo ano de vida útil  
 (3) Amortização da máquina durante o terceiro ano de vida útil  
 (4) Amortização da máquina durante o quarto ano de vida útil  
 (5) Amortização da máquina durante o quinto ano de vida útil

**Nota à resolução:** Em rigor, os lançamentos efectuados no razão na conta da classe 7 deveriam estar separados pelos distintos períodos de relato. Assim, considere que os registos efectuados em cada período de relato não são cumulativos.

**(1) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	2.352.941	
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		2.352.941

Amortização da máquina durante o primeiro ano de vida útil =  $[10.000.000 / 85.000 \text{ (capacidade produtiva total)}] \times 20.000 \text{ (produção estimada para o ano 1)} = 2.352.941$

**(2) 31 de Dezembro de N+1**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	2.000.000	
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		2.000.000

Amortização da máquina durante o segundo ano de vida útil =  $[10.000.000 / 85.000 \text{ (capacidade produtiva total)}] \times 17.000 \text{ (produção estimada para o ano 2)} = 2.000.000$

**(3) 31 de Dezembro de N+2**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	2.235.294	
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		2.235.294

Amortização da máquina durante o terceiro ano de vida útil =  $[10.000.000 / 85.000 \text{ (capacidade produtiva total)}] \times 19.000 \text{ (produção estimada para o ano 3)} = 2.235.294$

**(4) 31 de Dezembro de N+3**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	1.647.059	
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		1.647.059

Amortização da máquina durante o quarto ano de vida útil =  $[10.000.000 / 85.000 \text{ (capacidade produtiva total)}] \times 14.000 \text{ (produção estimada para o ano 4)} = 1.647.059$

**(5) 31 de Dezembro de N+4**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	1.764.706	
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		1.764.706

Amortização da máquina durante o quinto ano de vida útil =  $[10.000.000 / 85.000 \text{ (capacidade produtiva total)}] \times 15.000 \text{ (produção estimada para o ano 5)} = 1.764.706$

O custo da amortização em cada período deve ser reconhecido nos resultados, a menos que seja incluído na quantia registada de um outro activo. Depreende-se assim que, regra geral, as amortizações são reconhecidas nos resultados do período. O ponto 3.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares), refere que a escolha do método de depreciação deve corresponder ao modelo pelo qual os benefícios económicos do activo sejam consumidos. Refere ainda que mesmo que o valor registado do activo (valor bruto deduzido das amortizações acumuladas) seja inferior ao valor do activo, o consumo dos benefícios económicos deve ser contabilizado.



### Comentário à Resolução

Para o cálculo das amortizações com base no método das unidades de produção, deve-se imputar a quantia registada do activo, após dedução do valor residual eventualmente existente, pelo quociente que resulta, no numerador, da estimativa das unidades anualmente produzidas e no denominador, a estimativa da capacidade total de produção esperada da máquina. Segundo este método, as amortizações do activo são calculadas com base nas unidades anuais, que traduzem a estimativa da actividade desenvolvida pelo activo ao longo dos sucessivos períodos da sua vida útil económica.

Em relação à conta 18.1.3, sugerimos a leitura ao comentário à resolução do exercício 1.2.2.1.1.



### Apontamento Fiscal

O cálculo dos encargos de reintegração e de amortização faz-se, em regra geral, pelo método das quotas constantes.

Poderão todavia, utilizar outros métodos, quando a natureza do deprecimento ou da tradição contabilística da empresa justifiquem e se a Direcção Nacional de Impostos não se opuser ao critério utilizado pelo contribuinte.

## 1.2.2.1.4. Amortização de activos com valor residual



A empresa ALFA, Lda. adquiriu em 2 de Janeiro do ano N, uma viatura ligeira para a sua actividade por 2.800.000 Kz. A referida viatura apresenta uma vida útil de 3 anos, sem significativas perdas do desempenho esperado, ao fim dos quais se considera provável vendê-la por um montante estimado, à data da aquisição, de 400.000 Kz.

### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo ao reconhecimento das amortizações anuais da viatura, com estimativa de valor residual, pelo método das quotas constantes.

### Contabilização



11.4.x		18.1.4		73.1.4	
(0)	2.800.000	800.000	(1)	(1)	800.000
		800.000	(2)	(2)	800.000
		800.000	(3)	(3)	800.000

(0) Saldo inicial da viatura adquirida no mercado nacional  
 (1) Reconhecimento da amortização no primeiro ano, com base no método das quotas constantes  
 (2) Reconhecimento da amortização no segundo ano, com base no método das quotas constantes  
 (3) Reconhecimento da amortização no terceiro ano, com base no método das quotas constantes

**Nota à resolução:** Em rigor, os lançamentos efectuados na conta da classe 7 deveriam estar separados pelos distintos períodos de relato. Assim, considere que os registos efectuados em cada período de relato não são cumulativos.

**(1) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.4	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento de carga e transporte	800.000	
18.1.4	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento de carga e transporte		800.000

Amortização da viatura durante o primeiro ano de vida útil =  $[(2.800.000 - 400.000 \text{ (valor residual)}) / 3 = 800.000$

**(2) 31 de Dezembro de N+1**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.4	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento de carga e transporte	800.000	
18.1.4	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento de carga e transporte		800.000

**(3) 31 de Dezembro de N+2**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.4	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento de carga e transporte	800.000	
18.1.4	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento de carga e transporte		800.000

Para o cálculo das amortizações, com base no método das quotas constantes, deve-se dividir a quantia depreciable pelos anos de vida útil esperada. A quantia depreciable é o custo de activo abatido do esperado valor residual (valor esperado do bem no final da sua vida útil económica na empresa).

**Comentário à Resolução**

No final da vida útil a conta do imobilizado corpóreo deverá ter um saldo devedor de 400.000 que corresponde ao valor residual (2.800.000 na conta do imobilizado corpóreo (11.4) e 2.400.000 na conta da amortização acumulada (18.1.4).

Em relação à conta 18.1.4, sugerimos a leitura ao comentário à resolução do exercício 1.2.2.1.1.

**1.2.2.1.5. Grandes revisões com substituição de partes significativas**

Sabe-se que a sociedade Bengo, Lda. adquiriu, em 2 de Janeiro do ano N, um equipamento industrial para a ampliação do seu parque industrial, pelo montante total de 1.200.000 Kz. Sabe-se ainda que o equipamento adquirido exige uma grande revisão a cada três anos (envolvendo a substituição de peças) e o custo estimado da revisão, à data da aquisição, é de aproximadamente de 300.000 Kz. Sabe-se ainda que a vida útil estimada do equipamento como um todo é de 12 anos.

Apresente o tratamento contabilístico relativo aos factos acima mencionados, durante os quatro primeiros anos de vida útil do equipamento, tendo em conta que a 31 de Dezembro de N+2 procedeu-se à revisão com substituição de peças, sendo que o custo da revisão totalizou 360.000 Kz. O pagamento desta revisão foi feito a pronto.

**Resolução**

Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo ao reconhecimento das amortizações anuais de um equipamento pelo método da linha recta, durante os quatro primeiros anos de vida útil económica, tendo em conta que no final do terceiro ano será efectuada uma grande revisão com substituição de uma parte significativa do referido equipamento.

## Contabilização



11.3.x				18.1.3			
(0)	900.000	300.000	(4)	(4)	300.000	175.000	(1)
(0)	300.000					175.000	(2)
(5)	360.000					175.000	(3)
						195.000	(6)

43.1.1		73.1.3	
	360.000	(5)	(1)
			(2)
			(3)
			(6)

(0) Saldo inicial do equipamento adquirido (subdividido em duas componentes)  
 (1) Amortização do equipamento durante o primeiro ano de vida útil  
 (2) Amortização do equipamento durante o segundo ano de vida útil  
 (3) Amortização do equipamento durante o terceiro ano de vida útil  
 (4) Desreconhecimento parcial da quantia registada do equipamento, pela componente totalmente depreciada e substituída  
 (5) Pela incorporação ao equipamento da componente substituída após a grande revisão  
 (6) Amortização do equipamento durante o quarto ano de vida útil

**Nota à resolução:** Em rigor, os lançamentos efectuados no razão na conta da classe 7 deveriam estar separados pelos distintos períodos de relato. Assim, considere que os registos efectuados em cada período de relato não são cumulativos.

**(1) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	175.000	
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		175.000

Amortização durante o primeiro ano de vida útil da máquina =  $(900.000 / 12 + 300.000 / 3) = 175.000$ .

**(2) 31 de Dezembro de N+1**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	175.000	
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		175.000

Amortização durante o segundo ano de vida útil da máquina =  $(900.000 / 12 + 300.000 / 3) = 175.000$ .

**(3) 31 de Dezembro de N+2**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	175.000	
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		175.000

Amortização durante o terceiro ano de vida útil da máquina =  $(900.000 / 12 + 300.000 / 3) = 175.000$ .

**(4) 31 de Dezembro de N+2**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	300.000	
11.3.x	Imobilização corpóreas / Equipamentos básico		300.000

**(5) 31 de Dezembro de N+2**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.3.x	Imobilização corpóreas / Equipamentos básico	360.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		360.000

**(6) 31 de Dezembro de N+3**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	195.000	
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		195.000

Amortização durante o quarto ano de vida útil da máquina =  $(900.000 / 12 + 360.000 / 3) = 195.000$ .

De acordo com o ponto 3.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares), se os componentes de um bem do imobilizado tiverem vidas úteis diferentes, proporcionarem benefícios à empresa num modelo diferente, necessitando, por conseguinte, do uso de taxas e métodos de amortização diferentes, deverão ser contabilizados separadamente. Assim, cada parte de um bem do imobilizado corpóreo, com um valor materialmente relevante em relação ao custo total do bem, deve ser amortizada separadamente.

**Comentário à Resolução**

Para calcular a amortização dos componentes, regemo-nos pela estimativa da vida útil de cada um dos componentes, não deixando de incorporar no cálculo da quantia depreciável, os eventuais custos específicos de cada componente. Por fim, ao reconhecer na quantia registada de um bem o custo da substituição de que foi objecto, deverá a sociedade desreconhecer a quantia registada referente à parte substituída, tenha esta sido amortizada separadamente ou não.

Desse modo, o custo de substituição das peças (ocorrido em cada revisão) de montante significativo em relação ao custo total do activo, no montante de 300.000 kz, deverá ser tratado como um activo separadamente identificável e amortizado durante uma vida útil de 3 anos, até à entrada da nova componente, passando esta a ser amortizada em função do custo de aquisição reconhecido nessa nova data.

Em relação à conta 18.1.3, sugerimos a leitura ao comentário à resolução do exercício 1.2.2.1.1.

**Apontamento Fiscal**

A este propósito sugerimos a consulta ao apontamento fiscal constante no exercício 1.2.2.1.1.

**1.2.2.1.6. Sobressalentes e equipamentos de serviço**

A sociedade Agrícola e Industrial, Lda., no âmbito da sua actividade, adquiriu a um fornecedor nacional, em 02 de Janeiro, uma máquina industrial de grande porte a um custo de aquisição total de 20.000.000 kz, tendo definido uma vida útil de oito anos. No entanto, uma parte significativa da máquina, composta pelo motor principal, necessita de ser substituída em intervalos regulares de quatro em quatro anos. Assim e por razões de segurança, relacionadas com planos de contingência expressas no manual de procedimentos internos, a sociedade adquiriu, conjuntamente com o equipamento, um motor adicional para a máquina, a um custo total de 7.500.000 kz. A máquina como um todo apresenta um valor residual estimado, à data da aquisição, de 5% do seu custo de aquisição, ao passo que para o motor não foi estimado qualquer valor residual.

Sabe-se que a sociedade adquiriu, nessa mesma data, em cumprimento da política interna desenvolvida pelo departamento de manutenção, um conjunto de pequenas peças, entre rolamentos, correias, porcas, parafusos e anilhas, a um custo de aquisição total de 12,024 kz, necessárias ao suporte imediato de uma pequena avaria que possa ser resolvida internamente, sendo substituídas a intervalos regulares, consoante as requisições efectuadas por este sector ao armazém. Até 31 de Dezembro, segundo dados apresentados pelo responsável do armazém, foram utilizados pelo departamento de manutenção aproximadamente 70% do total das peças adquiridas.

Com base nas informações acima, pretende-se o reconhecimento contabilístico das amortizações da máquina e do motor, pelo método da linha recta, bem como do consumo das peças adquiridas para reposição, durante o primeiro ano de utilização da máquina.

**Resolução**

Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo ao reconhecimento das amortizações anuais de uma máquina (material industrial), adquirida conjuntamente com um motor, pelo método da linha recta durante o primeiro ano de vida útil económica. Implica ainda o tratamento contabilístico relativo ao consumo anual das peças adquiridas para a manutenção da referida máquina.

## Contabilização



11.3.1		73.1.3		18.1.3	
(0)	20.000.000	(1a)	1.437.500		1.437.500 (1a)
(0)	7.500.000	(1b)	1.875.000		1.875.000 (1b)
		<b>22.5.1*</b>		<b>75.2.26</b>	
		(0)	12.024	8.417 (2)	(2) 8.417

(0) Saldo inicial da máquina industrial, do motor e das peças de substituição adquiridas ao fornecedor nacional  
 (1a) Amortização da máquina industrial, excluindo o custo de aquisição do motor, durante o primeiro ano de utilização  
 (1b) Amortização do motor da máquina durante o primeiro ano de utilização  
 (2) Consumo de peças utilizadas na manutenção da máquina (equipamentos de serviço) durante o primeiro ano de utilização

## (1a) e (1b) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	3.312.500	
18.1.3.	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		3.312.500

Amortização da máquina como um todo (em função das diferentes vidas úteis dos seus componentes) = amortização da máquina como um todo + amortização do motor = 1.437.500 + 1.875.000 = **3.312.500**

Amortização da máquina, excluindo o motor, durante o primeiro ano de vida útil =  $[(20.000.000 - 7.500.000 \text{ (custo de aquisição do motor)} - 5\% \times 20.000.000 \text{ (valor residual)}) / 8 \text{ (anos de vida útil da máquina como um todo, excluindo o motor)} = 1.437.500$

Amortização do motor = 7.500.000 (custo de aquisição do motor) / 4 (anos de vida útil do motor) = 1.875.000.

## (2) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
22.5.1*	Existências / Outros materiais / Sobresselentes		8.417
75.2.26	Fornecimentos e serviços de terceiros / Conservação e reparação	8.417	

Montante imputado a custo do período = 70% x 12.024 = **8.417**

O reconhecimento da amortização em 31 de Dezembro compreende assim a amortização da máquina industrial, adquirida a um custo total de 20.000.000 kz, sendo a mesma subdividida em duas componentes: a primeira relativa ao motor da máquina, que estimamos possuir um custo de 7.500.000 kz (estimativa baseada no custo de aquisição de um motor se adquirido separadamente); e uma outra componente com o custo remanescente da máquina pelo montante de 12.500.000 kz, após dedução do valor residual do custo da máquina como um todo.

O consumo dos benefícios económicos de um activo começam quando este esteja disponível para uso, isto é, quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida.

Assim, depreende-se que o motor adquirido e "armazenado" para a entrada em funcionamento após o desgaste total do motor da máquina (que se estima em quatro anos), apenas será amortizado quando estiver em uso, ou seja, no momento em que substituir o motor integrante da máquina.



## Comentário à Resolução

\* Como o Plano Geral de Contabilidade não prevê uma conta específica para estes materiais, julgamos apropriado optar-se pela inclusão na conta "22.5 Outros materiais", usando a prerrogativa existente na Lista de contas, através da criação de uma subconta específica "22.5.1 Outros materiais / Sobressalentes".

Relativamente às peças adquiridas para o departamento de manutenção, tendo em conta que as mesmas foram reconhecidas numa conta apropriada de existências, serão objecto de imputação periódica e sistemática aos custos do exercício em que sejam utilizadas pelo departamento de manutenção para a conservação e reparação da máquina.

Em relação à conta 18.1.3, sugerimos a leitura ao comentário à resolução do exercício 1.2.2.1.1.

Recomendamos ainda a leitura do comentário à resolução desenvolvido no ponto 1.2.2.1.5.



### 1.2.2.1.7. Alteração da estimativa de vida útil de activos

A sociedade Alfa, Lda. adquiriu, em 02 Janeiro do ano N, uma máquina (ferramenta industrial) por um montante total de 30.000.000 kz, amortizadas anualmente a uma taxa de 25%, a que corresponde uma vida útil de 4 anos. A sociedade estabeleceu ainda um valor residual de 20% para a máquina no final da sua vida útil.

No entanto, no final do quarto ano de vida útil da máquina, previamente ao reconhecimento das amortizações, após uma análise do parque industrial da sociedade, foi detectado que a máquina poderia ser utilizada durante mais um ano, sem alteração do valor residual. Assim, previamente ao reconhecimento das amortizações em 31 de Dezembro de N+3, o saldo das amortizações acumuladas da referida máquina era de 18.000.000 kz.

Apresente o tratamento contabilístico relativo aos factos acima mencionados durante os dois últimos anos (quarto e quinto anos – anos N+3 e N+4) de vida útil da máquina.

#### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo à amortização anual da máquina pelo método das quotas constantes (linha recta) durante os dois últimos anos de vida útil, após revisão da estimativa de vida útil económica do referido activo.

#### Contabilização



11.3.2		18.1.3		73.1.3	
(0)	30.000.000	18.000.000	(0)	(1)	3.000.000
		3.000.000	(1)	(2)	3.000.000
		3.000.000	(2)		

(0) Saldo inicial da máquina registada no imobilizado corpóreo e nas amortizações acumuladas (em 2 de Janeiro de n+3)  
 (1) Reconhecimento das amortizações da máquina relativas ao ano N+3  
 (2) Reconhecimento das amortizações da máquina relativas ao ano N+4

**Nota à resolução:** Em rigor, os lançamentos efectuados no razão na conta da classe 7 deveriam estar separados pelos distintos períodos de relato. Assim, considere que os registos efectuados em cada período de relato não são cumulativos.

#### (1) 31 de Dezembro de N+3

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	3.000.000	
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		3.000.000

Amortização durante o quarto ano de vida útil da máquina =  $[30.000.000 - 20\% \times 30.000.000 - 18.000.000$  (quantia registada do activo à data da alteração da estimativa)] / 2 (anos de vida útil restantes, após revisão) = **3.000.000**.

#### (2) 31 de Dezembro de N+4

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	3.000.000	
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		3.000.000

Amortização durante o quinto ano de vida útil da máquina =  $[30.000.000 - 20\% \times 30.000.000 - 18.000.000$  (quantia registada do activo à data da alteração da estimativa)] / 2 (anos de vida útil restantes, após revisão) = **3.000.000**.

Como refere o ponto 3.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares), “[a] estimativa da vida útil é uma questão de julgamento”. Com o decorrer do consumo dos benefícios económicos do bem “[...] pode tornar-se evidente que a estimativa da vida útil seja inapropriada”. Assim esta “pode ser dilatada, por exemplo, por dispêndios subsequentes no activo que melhorem a condição mesmo para além do seu nível de desempenho originalmente avaliado” ou “pode ser reduzida, por exemplo, por mudanças tecnológicas ou alterações de mercado dos produtos”.



### 1.2.2.1.8. Amortização de um imóvel

A sociedade Lobito, Lda. Adquiriu em 2 de Janeiro do ano N uma vivenda, para funcionar como sede da empresa, pelo preço de 20.000.000 Kz.

A sociedade definiu uma vida útil de 50 anos e atribuição de 25% do valor do imóvel como melhor estimativa do custo do terreno (na falta de informação mais claramente identificável).

Sabe-se ainda que a sociedade não estima a existência de qualquer valor residual no final da vida útil económica definida para o imóvel.

Com base nos elementos acima apresentados, pretende-se o tratamento contabilístico relativo às amortizações do imóvel durante o primeiro ano de vida útil.

### Resolução



? Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo às amortizações pelo método quotas constantes, durante o primeiro ano de utilização.

### Contabilização



<b>11.1.4.2</b>		<b>11.2.1.2</b>	
(0)	5.000.000	(0)	15.000.000
<b>73.1.2</b>		<b>18.1.2</b>	
(1)	300.000	300.000	(1)

(0) Saldo inicial do imóvel reconhecido no imobilizado corpóreo.  
(1) Amortizações relativas ao primeiro ano de vida útil do imóvel (edifício)

#### (1) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.2.	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Edifícios e outras construções	300.000	
18.1.2	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Edifícios e outras construções		300.000

Amortização durante o primeiro ano de vida útil do edifício =  $15.000.000 / 50$  (anos de vida útil estimados) = **300.000**

Embora o imóvel deste exercício se qualifique como um imobilizado corpóreo, para uma melhor compreensão desta problemática recorreremos ao que é dito sobre os Investimentos em Imóveis a propósito das amortizações sistemáticas e extraordinárias.

Assim, de acordo com o ponto 7.2.4 das políticas contabilísticas (Investimentos financeiros), os investimentos em imóveis sujeitos a amortização podem ter as seguintes vertentes:

- Amortizações sistemáticas baseadas na vida útil dos imóveis, destinadas a reflectir a perda de benefícios económicos decorrentes do uso, da inactividade ou da passagem do tempo. Estas amortizações são calculadas apenas para imóveis depreciables e tendo em atenção:
  - A quantia depreciable do imóvel;
  - A vida útil esperada do imóvel;
  - O método mais adequado para reflectir o modelo pelo qual os benefícios económicos deste imóvel fluam para a empresa.
- Amortizações extraordinárias destinadas a reduzir o valor dos imóveis para o seu valor recuperável quando haja diminuição de valor na quantia pela qual estes se encontram registados. Estas amortizações devem ser revertidas se cessarem os motivos que as originaram.



### Comentário à Resolução

Caso este imóvel estivesse a servir de sede da empresa e fosse para alugar, estávamos perante um investimento em imóveis.

O tratamento a dar às amortizações seria igual ao tratamento dado no caso de ser um imobilizado corpóreo (que é o caso deste exercício), diferenciando apenas nas contas a utilizar que seriam:

- 76.4.x – Outros custos e perdas financeiros gerais / Amortizações de investimentos em imóveis / Edifícios...
- 18.3.2 – Amortizações acumuladas / Investimentos financeiros em Imóveis / Edifícios e outras construções



### Apontamento Fiscal

A este propósito sugerimos a consulta ao apontamento fiscal constante no exercício 1.2.1.1.2.



### 1.2.2.1.9. Amortização de imobilizado incorpóreo

A sociedade Luanda, Lda. adquiriu, em 02 de Janeiro de N, a um fornecedor nacional, a *Software*, Lda., uma licença de *software* para a impressão e tratamento gráfico dos seus produtos.

A quantia registada/escriturada da licença de *software*, após a incorporação dos custos directamente atribuíveis, apresentava o montante de 1.200.000 kz, sendo a mesma válida por um período máximo de três anos, conforme condições contractuais estabelecidas.

Proceda ao reconhecimento contabilístico relativo à amortização da licença de *software* durante o primeiro ano de utilização.



### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo à amortização durante o primeiro ano de vigência do contrato.



### Contabilização

12.3.x		73.2.3		18.2.3	
(0)	1.200.000	(1)	400.000	400.000	(1)
(0)	Saldo inicial da licença de <i>software</i>				
(1)	Amortização da licença de <i>software</i> (primeiro ano de utilização)				

### (1) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.2.3	Amortizações do exercício / Imobilizações incorpóreas / Propriedade industrial e outros direitos e contratos	400.000	
18.2.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações incorpóreas / Propriedade industrial e outros direitos e contratos		400.000

Amortização durante o primeiro ano de vida útil das licenças de *software* =  $1.200.000 / 3 = 400.000$

De acordo com a orientação do ponto 7.2.3 das políticas contabilísticas (Imobilizações incorpóreas), os critérios valorimétricos usados nas imobilizações corpóreas serão os mesmos a seguir nas imobilizações incorpóreas, com as necessárias adaptações.



### Comentário à Resolução

Como no presente caso não há indicação do método de amortização a adoptar, tratando-se de um imobilizado incorpóreo baseado numa vida útil estabelecida contratualmente, o método das quotas constantes parece ser o método de amortização mais apropriado relativamente às licenças de *software* adquiridas pela sociedade.

A conta 12.3 terá de ter subcontas em função da organização da entidade. Prevendo a lista de contas do PGC a criação de subcontas à conta 12.3, utilizamos essa prerrogativa e sugerimos a subconta 12.3.2 – Imobilizações incorpóreas / Propriedade Industrial e outros direitos e contratos / Licenças, tal como já sugerido no exercício 1.2.1.3.2.

## 1.2.2.2. Amortizações extraordinárias

As amortizações extraordinárias são um procedimento contabilístico que permite a correcção da quantia registada do activo para o seu valor recuperável, fazendo assim com que o activo apresente um valor apropriado. Deste modo, nos casos em que a amortização sistemática a que o activo está sujeito ao longo da sua vida útil não for suficiente para reflectir as perdas decorrentes do consumo dos benefícios económicos do mesmo, far-se-á uma amortização extraordinária que imputará aos resultados da entidade esse consumo acrescido dos benefícios económicos.

Os aspectos gerais que cercam a problemática das amortizações extraordinárias são adiante mencionados:

- Avaliar uma amortização extraordinária: o ponto 7.2.2 das políticas contabilísticas (Imobilizações corpóreas) que com as necessárias adaptações se aplica às imobilizações incorpóreas, refere que a amortização extraordinária se destina a reduzir o valor dos bens para o seu valor recuperável quando haja diminuição de valor na quantia pela qual os bens se encontram registados;
- Valor recuperável: é a quantia mais alta de entre o justo valor de um activo menos os custos de vender e o seu valor de uso;
- Reconhecimento contabilístico: uma amortização extraordinária deve ser imediatamente reconhecida nos resultados.

Quanto ao seu reconhecimento as principais questões mais relevantes são:

- a determinação do valor recuperável, obtida a partir da análise do valor mais alto de entre o justo valor menos os custos de vender ou o valor de uso de um activo;
- a existência de uma eventual anulação/reversão de amortizações extraordinárias anteriormente reconhecidas.

### 1.2.2.2.1. Amortizações extraordinárias em activos



A sociedade Benguela Lda. possuía, no conjunto dos seus imobilizados corpóreos, viaturas adquiridas, em N-2, a um custo de 36.000.000 kz, tendo estimado para as referidas viaturas uma vida útil de seis anos. Em 31 de Dezembro do ano N-1, o saldo das amortizações acumuladas relativamente às referidas viaturas apresentavam o montante de 12.000.000 kz, relativas aos dois anos de amortizações anuais (anos N-2 e N-1). Nesta mesma data, o justo valor menos os custos de vender das referidas viaturas era de 22.000.000 kz, sendo, por outro lado, o valor de uso bastante reduzido.

Tendo por base as informações anteriores, apresente o tratamento contabilístico que foi feito em N-1.

### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo ao reconhecimento de uma eventual amortização extraordinária, em 31 de Dezembro do ano N-1, nas viaturas registadas nos imobilizados corpóreos da sociedade Benguela, Lda.

## Contabilização



11.4.x	18.1.4
(0) 36.000.000	12.000.000 (0)
18.1.8.4*	78.2.1
2.000.000 (1)	(1) 2.000.000

(0) Saldos iniciais das viaturas registadas no imobilizado corpóreo  
(1) Reconhecimento de uma amortização extraordinária nas viaturas registadas no imobilizado corpóreo

## (1) 31 de Dezembro N-1

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.2.1	Amortizações extraordinárias / Imobilizações Corpóreas	2.000.000	
18.1.8.4*	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Extraordinárias / Equipamento de carga e transporte		2.000.000

Amortização extraordinária = quantia registada – valor recuperável = (36.000.000 – 12.000.000) – 22.000.000 = **2.000.000**

O ponto 7.2.2 das políticas contabilísticas (Imobilizações corpóreas), refere que as amortizações extraordinárias se destinam a reduzir o valor do bem para o seu valor recuperável tendo como referência a quantia registada do activo. Este procedimento permite que de forma extraordinária se ajuste o valor registado do bem ao seu valor recuperável.

A amortização extraordinária deve ser reconhecida nos resultados do exercício conforme mencionado anteriormente.

Lembramos que a verificação de uma eventual necessidade do registo de uma amortização extraordinária é feita por comparação da quantia registada com o valor recuperável (quantia mais alta de entre o justo valor de um activo menos os custos de vender e o seu valor de uso e neste caso, o valor mais alto era o do justo valor menos os custos de vender já que é dito no enunciado que o valor de uso é reduzido), sendo a quantia registada a que resulta depois da amortização (sistemática) feita até esse momento.



## Comentário à Resolução

\* Não existe na "lista de contas" conta específica para as amortizações extraordinárias acumuladas pelo que sugerimos, entre outras, 3 possibilidades de registo.

**Registar** na mesma conta as amortizações sistemáticas e as extraordinárias, por exemplo a conta 18.1.4.

**Registar** na mesma conta das amortizações sistemáticas mas em subcontas separadas, por exemplo:

- 18 - Amortizações acumuladas
- 18.1 - Imobilizações corpóreas
- 18.1.4 - Equipamento de carga e transporte
- 18.1.4.1 - Sistemáticas
- 18.1.4.2 - Extraordinárias

**Registar** as amortizações sistemáticas nas contas explícitas na lista de contas, por exemplo conta 18.1.4, e as amortizações extraordinárias numa conta que esteja disponível dentro das amortizações acumuladas, como por exemplo a conta 18.1.8, que poderíamos chamar de "Amortizações extraordinárias".

A vantagem de ter um registo em contas separadas é o de melhor controlar possíveis reposições futuras.

A aceitar a contas 18.1.8 então esta conta deveria ter a seguinte divisão.

- 18 - Amortizações acumuladas
- 18.1 - Imobilizações corpóreas
- 18.1.8 - Amortizações extraordinárias
- 18.1.8.1 - Terrenos e recursos naturais
- 18.1.8.2 - Edifícios e outras construções
- 18.1.8.3 - Equipamento básico
- 18.1.8.4 - Equipamento de carga e transporte**
- 18.1.8.5 - Equipamento administrativo
- 18.1.8.6 - Taras e vasilhame



### Apontamento Fiscal

Eventualmente o custo advindo das amortizações extraordinárias é aceite quando suportado por documentação fiável do acontecimento que lhe deu origem, a desvalorização do activo, e desde que os valores sejam considerados pela Direcção Nacional de Impostos dentro dos limites razoáveis como refere o Código do Imposto Industrial.

#### 1.2.2.2.2. Anulação de uma amortização extraordinária anteriormente reconhecida



No exercício anterior, a sociedade Benguela Lda. tinha adquirido em 02 de Janeiro de N-2 um conjunto de viaturas integrantes do seu imobilizado corpóreo por 36.000.000 kz, tendo estimado uma vida útil de seis anos. Em 31 de Dezembro de N-1, decorridos dois anos de utilização desses activos, foi reconhecida uma amortização extraordinária pelo montante de 2.000.000 kz, tendo em conta que o justo valor menos os custos de vender das referidas viaturas foi estimado em 22.000.000 kz.

Sabe-se que, em 31 de Dezembro de N, o justo valor menos os custos de vender das referidas viaturas foi estimado em 20.000.000 kz, em virtude de uma maior valorização da marca das referidas viaturas no mercado (no ano de N-1, algumas situações envolvendo a reputação da marca perante os consumidores estiveram na origem da diminuição do valor de mercado das viaturas).

Assim e com base nas informações anteriores, solicita-se o tratamento contabilístico correspondente durante os anos de N e N+1.

### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo ao reconhecimento de uma eventual anulação da amortização extraordinária em imobilizados corpóreos. Implica ainda, previamente ao reconhecimento da eventual anulação, proceder-se ao registo das amortizações do exercício..

### Contabilização



11.4.x		18.1.4		18.1.8.4*			
(0)	36.000.000	12.000.000	(0)	(2)	1.500.000	2.000.000	(0)
		5.500.000	(1)				
		6.000.000	(3)				
		<b>73.1.4</b>		<b>68.2.1</b>			
		(1)	5.500.000		1.500.000		(2)
		(3)	6.000.000				

- (0) Saldos iniciais das viaturas registadas no imobilizado corpóreo
- (1) Amortização do imobilizado corpóreo após o reconhecimento da amortização extraordinária (terceiro ano de vida útil)
- (2) Anulação da amortização extraordinária registada no imobilizado corpóreo
- (3) Amortização do imobilizado corpóreo após a anulação da amortização extraordinária (quarto ano de vida útil)

**Nota à resolução:** Em rigor, os lançamentos efectuados na conta da classe 7 deveriam estar separados pelos distintos períodos de relato. Assim, considere que os registos efectuados em cada período de relato não são cumulativos.

**(1) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.4	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento de carga e transporte	5.500.000	
18.1.4	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento de carga e transporte		5.500.000

Amortização das viaturas relativa ao ano N = (quantia registada das viaturas) / 4 (anos de vida útil restantes) = (36.000.000 – 12.000.000 – 2.000.000) / 4 = 22.000.000 / 4 = **5.500.000**

**(2) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
18.1.8.4*	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Extraordinárias / Equipamento de carga e transporte	1.500.000	
68.2.1	Anulações de amortizações extraordinária / Imobilizações Corpóreas		1.500.000

Justo valor menos os custos de vender em 31/12/N = 20.000.000

Quantia registada das viaturas em 31/12/N se nenhuma amortização extraordinária tivesse sido reconhecida no activo em anos anteriores = 36.000.000 (valor de aquisição das viaturas) – 18.000.000 (amortizações acumuladas se nenhuma amortização extraordinária tivesse sido reconhecida no activo em anos anteriores)] = 18.000.000.

Quantia registada das viaturas em 31/12/N = 36.000.000 (custo de aquisição das viaturas) – 17.500.000 (amortizações acumuladas) – 2.000.000 (amortizações extraordinárias acumuladas) = 16.500.000.

Anulação da amortização extraordinária = 18.000.000 (limite da reversão) – 16.500.000 (quantia registada das viaturas em 31/12/N) = **1.500.000**

**(3) 31 de Dezembro de N+1**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.4	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento de carga e transporte	6.000.000	
18.1.4	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento de carga e transporte		6.000.000

Amortização das viaturas relativa ao ano N+1 = (quantia registada das viaturas) / 3 (anos de vida útil remanescentes) = (36.000.000 – 12.000.000 – 2.000.000 – 5.500.000 + 1.500.000) / 3 = 18.000.000 / 3 = **6.000.000**

Previamente à análise de uma eventual anulação/reposição da amortização extraordinária anteriormente reconhecida, tornou-se necessário proceder ao registo das amortizações anuais do imobilizado corpóreo, de modo a comparar a quantia registada do activo com o valor recuperável à data do relato (data em que a estimativa é efectuada), tendo em conta que o ponto 7.2.2 das políticas contabilísticas (Imobilizações corpóreas) refere que as amortizações extraordinárias devem ser revertidas se cessarem os motivos que as originaram.

Devem também os encargos com a amortização serem ajustados nos períodos futuros para imputar a quantia registada revista do activo, menos o seu valor residual (se o houver) numa base sistemática, durante a sua vida útil remanescente.

Relativamente à anulação/reposição da amortização extraordinária, o aumento da quantia registada do bem não deve exceder a quantia registada atribuível a uma reversão de uma amortização extraordinária que teria sido determinada (líquida de amortização) se nenhuma amortização extraordinária tivesse sido reconhecida no activo em anos anteriores.

**Comentário à Resolução**

\* Ver comentário à resolução do exercício I.2.2.2.1

**Apontamento Fiscal**

A anulação da amortização extraordinária terá o tratamento fiscal em função do tratamento fiscal que a amortização extraordinária que lhe deu origem teve.



### 1.2.2.3. Amortização extraordinária através da avaliação do valor de uso

A sociedade Kalandula, Lda. possuía, no conjunto dos seus imobilizados corpóreos, uma máquina utilizada no âmbito das suas actividades produtivas, adquirida em 02 de Janeiro de N-2 a um custo total de 400.000 kz, tendo sido estimada uma vida útil de oito anos, sem valor residual no final da sua vida económica. Em 31 de Dezembro de N, o justo valor menos os custos de vender da máquina, obtido pela sociedade com base num parecer de especialistas desse segmento de mercado, era de 200.000 kz.

Por outro lado, a sociedade estima obter, durante os próximos anos de utilização da máquina, fluxos de caixa líquidos decorrentes exclusivamente da utilização da máquina de 50.000 kz por ano. Sabe-se que a sociedade tem utilizado, para a avaliação do valor de uso dos seus activos, uma taxa de desconto de 5,5%. Sabe-se ainda que a sociedade adopta o modelo do custo como política contabilística relativamente à valometria subsequente dos seus imobilizados corpóreos.

Tendo por base as informações anteriores, apresente o tratamento contabilístico correspondente a adoptar em 31 de Dezembro de N.

### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo ao reconhecimento de uma eventual amortização extraordinária, em 31 de Dezembro de N, de uma máquina registada no imobilizado corpóreo da sociedade Kalandula, Lda., através da avaliação do maior valor de entre o justo valor menos os custos de vender e o valor de uso.

### Contabilização



11.3.x	18.1.3
(0) 400.000	150.000 (0)
18.1.8.3*	78.2.1
36.486 (1)	(1) 36.486

(0) Saldos iniciais da máquina registada no imobilizado corpóreo

(1) Reconhecimento de uma amortização extraordinária da máquina registada no imobilizado corpóreo

#### (I) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.2.1	Amortizações extraordinárias / Imobilizações Corpóreas	36.486	
18.1.8.3*	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Extraordinárias / Equipamento básico		36.486

Justo valor menos os custos de vender da máquina = 200.000

Valor de uso da máquina (ver cálculos auxiliares) = 213.514

Valor recuperável = maior de entre o justo valor menos os custos de vender da máquina e o seu valor de uso = valor de uso = 213.514

Quantia registada da máquina = custo de aquisição – amortizações acumuladas = 400.000 – 150.000 = 250.000

Amortização extraordinária na máquina = quantia registada – valor recuperável = 250.000 – 213.514 = **36.486**

O valor recuperável de um activo ou de uma unidade geradora de caixa (UGC) é, a quantia mais alta de entre o justo valor de um bem ou de uma unidade geradora de caixa menos os custos de vender e o seu valor de uso.

O justo valor menos os custos de vender, baseia-se num parecer solicitado a uma entidade independente, que integra no seu objecto a compra e venda de activos de natureza semelhante.

Assim relativamente à determinação do valor de uso, a sociedade procedeu à estimativa do valor de uso da máquina, tendo como referência as projecções dos fluxos de caixa futuros líquidos provenientes do seu uso continuado, descontados a uma taxa estimada (designada de taxa de desconto) que reflecte a perda do valor temporal do dinheiro (como o factor relacionado com a inflação) adicionada de um risco específico ao activo em causa (de que é exemplo o risco de obsolescência do activo em causa).



### Comentário à Resolução

\* Ver comentário à resolução do exercício I.2.2.2.1

## Cálculos auxiliares

Estimativa do valor de uso em 31 de Dezembro de N (para fluxos de caixa constantes ao longo do período) = fluxos de caixa líquidos  $\times [1 - (1 + i)^{-n}] / i$ , sendo  $i$  a taxa de desconto utilizada e  $n$  igual ao número de períodos até ao fim da vida útil do activo =  $50.000 \times [1 - (1,055)^{-5}] / 0,055 = 213.514$ .

### I.2.2.3. Modelo de revalorização dos activos imobilizado corpóreo e imobilizado incorpóreo

O custo revalorizado, de utilização opcional, tem por objectivo actualizar o valor de reconhecimento inicial do bem para o seu justo valor (custo corrente ou custo de realização) na data da revalorização.

O ponto 7.2.2 das políticas contabilísticas (Imobilizações corpóreas), refere que “as imobilizações corpóreas devem ser valorizadas ao custo de reconhecimento inicial ou ao custo revalorizado líquido das correspondentes amortizações”.

- Custo do reconhecimento inicial: Segundo este modelo, após o reconhecimento como um activo, um bem do imobilizado corpóreo deve ser registado pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer amortizações extraordinárias acumuladas.
- Custo revalorizado: Na base deste modelo, por sua vez, após o reconhecimento como um activo, o valor do reconhecimento inicial do bem é actualizado para o seu justo valor (custo corrente ou custo de realização) na data da revalorização menos qualquer amortização acumulada subsequente e amortizações extraordinárias subsequentes.

Comuns aos dois modelos, a problemática das amortizações e amortizações extraordinárias aplicáveis aos imobilizados corpóreos já foram anteriormente abordados. O modelo do custo revalorizado, por sua vez, introduz a problemática do justo valor (e as suas variações) no contexto da valometria subsequente dos imobilizados corpóreos. Segundo o ponto 7.2.2 das políticas contabilísticas (Imobilizações corpóreas), o justo valor pode ser determinado usando uma das seguintes formas:

- Actualização do custo e respectivas amortizações acumulados mediante a aplicação de índices que reflectam a perda de poder aquisitivo da moeda;
- Avaliação, com base no valor de mercado, realizada por avaliadores qualificados independentes.

O ponto 3.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares), explicita que nos casos em que a reavaliação é efectuada com base numa avaliação de um perito:

- O justo valor de terrenos e edifícios é geralmente o seu valor de mercado para o uso existente, o que pressupõe o uso continuado do activo na mesma ou similar actividade;
- O justo valor de instalações e equipamentos é geralmente o seu valor de mercado. Quando não haja evidência do valor de mercado por força da natureza das instalações e dos equipamentos e porque estes componentes raramente são vendidos, excepto como parte de uma actividade continuada, eles são avaliados pelo seu custo de reposição depreciado.



### 1.2.2.3.1. Revalorização de um imobilizado corpóreo

A sociedade Beta-Gama, Lda., em virtude da especificidade de certos equipamentos utilizados no âmbito da sua actividade principal, da vida útil prolongada dos mesmos estimada em 20 anos, sem valor residual, decidiu adoptar o modelo de revalorização como política de valorimetria subsequente dos referidos equipamentos. Estes foram adquiridos em Janeiro do ano N-2 ao preço de 20.000.000 kz.

Em 31 de Dezembro do ano N, o justo valor dos equipamentos determinado por especialistas deste segmento de negócio, foi de 18.500.000 kz. Com base nesta informação, pretende-se o tratamento contabilístico a adoptar pela sociedade.

#### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo à adopção do modelo de revalorização como política de valorimetria subsequente aplicável a um imobilizado corpóreo.

#### Contabilização



11.3.x		18.1.3		56.2.1	
(0)	20.000.000		3.000.000	(0)	1.500.000
(1)	1.764.706		264.706	(1)	

(0) Saldos iniciais: custo de aquisição dos equipamentos e amortizações acumuladas acumuladas até 31/12/N  
 (1) Pela anulação das depreciações acumuladas à data da revalorização e reconhecimento do aumento do valor do activo

#### (1) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.3.x	Imobilização corpóreas / Equipamentos básico	1.764.706	
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		264.706
56.2.1	Reservas de Reavaliações / Autónomas / Avaliação		1.500.000

Amortização acumulada do equipamento em 31/12/N = (custo de aquisição / vida útil do bem) x período decorrido até 31/12/N (em anos) = (20.000.000 / 20) x 3 = 3.000.000

Valor registado do equipamento em 31/12/N = 20.000.000 (custo de aquisição do equipamento) – 3.000.000 (amortização acumuladas) = 17.000.000

Reserva de reavaliação do equipamento em 31/12/N = 18.500.000 (justo valor do equipamento) – 17.000.000 (valor registado) = **1.500.000**

Montante da reexpressão das amortizações acumuladas reconhecidas até à data = (Amortizações anuais após a reavaliação efectuada x anos de amortização já reconhecidos) – saldo (credor) das amortizações acumuladas = [(18.500.000 / 17 (anos de vida útil)) x 3] – 3.000.000 = 1.088.235 x 3 – 3.000.000 = 3.264.706 – 3.000.000 = **264.706**

Acréscimo ao valor registado do activo bruto = reserva de reavaliação + montante da reexpressão das amortizações acumuladas = 1.500.000 + 264.706 = **1.764.706**.



#### Comentário à Resolução

Como a reavaliação do activo em causa decorre de uma iniciativa da empresa com recurso a peritos independentes, utilizou-se a conta 56.2 Reservas de reavaliação – Autónomas, em detrimento da conta 56.1 Reservas de reavaliação – Legais, subconta esta destinada a reavaliações originadas por diplomas legais.

Resolvemos este exercício fazendo a reexpressão proporcional do valor registado bruto do activo, afim de que o valor registado do activo após a reavaliação seja igual à quantia revalorizada.

Na literatura internacional é usado ainda o método em que a amortização acumulada é eliminada contra o valor registado bruto do activo, sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do activo.

Se aplicássemos este método os lançamentos seriam:

- pela anulação da amortização acumulada débito da 18.1.3 e crédito da 11.3.x ambas por 3.000.000
- pela quantia da revalorização débito da 11.3.x por crédito da 56.2.1 ambas por 1.500.000.



Em complemento deste exercício sugerimos consultar o exercício 5.7.1 – Regularização da reserva de reavaliação

### 1.2.2.4. O caso específico dos activos não correntes detidos para alienação

O ponto 3.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares) prescreve que “um bem cuja retirada se limite a uma retirada do uso activo e seja detido para alienação, deve ser registado pela quantia pela qual se encontra registado ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo”.

Uma entidade deve reconhecer uma amortização extraordinária relativamente a qualquer redução inicial ou posterior do activo para o valor realizável líquido.

O reconhecimento de uma eventual reversão/anulação de uma amortização extraordinária anteriormente registada, deve ser reconhecido como um ganho, mas não para além da amortização extraordinária cumulativa que tenha sido reconhecida.

É ainda de importante menção o facto de que, uma entidade não deve amortizar um activo não corrente enquanto estiver classificado como detido para alienação.

No contexto da valorimetria após o reconhecimento (valorimetria subsequente) dos activos não correntes detidos para alienação, as principais questões que se levantam são:

- A transferência de activos não correntes para activos não correntes detidos para alienação e o respectivo tratamento contabilístico no contexto da reclassificação; e
- Após a reclassificação, a adopção do critério de valorimetria previsto, que assenta no facto de que a sua quantia registada é recuperada principalmente através de uma transacção de venda em lugar de o ser pelo uso continuado.

#### 1.2.2.4.1. Reclassificação de um activo para activos não correntes detidos para alienação

A sociedade Formação e Compreensão, Lda. verificou em 30 de Junho de N, que um conjunto dos computadores integrados no seu imobilizado corpóreo, em decorrência da constatação de danos físicos possivelmente originados com a má utilização dos equipamentos e a insuficiente frequência de reparações, operavam com significativas perdas em termos do desempenho esperado daqueles activos.

Assim, no âmbito do projecto de expansão da sua actividade, os órgãos de gestão da sociedade decidiram proceder à elaboração de um plano de venda para os referidos computadores. Nesse sentido, delegaram no responsável pela área de negócios relativa aos sistemas de informação, a tarefa de implementação do referido plano e a procura activa de potenciais compradores, através da divulgação imediata da venda a seis grandes empresas que actuavam no segmento da compra e venda de computadores em estado de uso. Os computadores foram ainda retirados de uso nas condições em que se encontravam, à data de elaboração do plano de venda.

À data da referida decisão, foram extraídos os seguintes valores relativamente aos computadores que integravam o conjunto do imobilizado corpóreo da sociedade:

Conta	Quantia registada (em 30/06/N)	
	Saldo devedor	Saldo credor
11.3.x	12.000.000	
18.1.3		4.000.000

A sociedade adopta o método do custo como modelo de valorimetria subsequente aplicável aos seus imobilizados corpóreos. Os computadores foram adquiridos em 02 de Janeiro de N-1, tendo a sociedade estimado uma vida útil de três anos sem valor residual.

Em 30 de Junho de N, data de decisão da alienação, as amortizações ainda não haviam sido reconhecidas. Na mesma data, uma nova avaliação do valor recuperável dos referidos computadores feita por especialistas no mercado de compra e venda de equipamentos informáticos em estado de uso a que a empresa teve acesso, determinou que o justo valor menos os custos de vender fosse estimado em 5.000.000 kz.

Assim, e com base nos elementos anteriormente apresentados, pretende-se o tratamento contabilístico a adoptar pela sociedade Formação e Compreensão, Lda.

## Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico a adoptar relativo à decisão de alienação dos computadores integrantes dos imobilizados corpóreos da sociedade.

## Contabilização



11.3.x		18.1.3		73.1.3	
(0)	12.000.000		4.000.000 (0)	(1)	2.000.000
			2.000.000 (1)		
		78.2.1		18.1.8.3*	
		(2)	1.000.000		1.000.000 (2)

(0) Saldos iniciais dos computadores registado no imobilizado corpóreo  
 (1) Reconhecimento das amortizações do imobilizado corpóreo do período do ano N ainda não reconhecidas (6 meses)  
 (2) Amortização extraordinária reconhecida no imobilizado corpóreo previamente à reclassificação

## (1) 30 de Junho de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	2.000.000	
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		2.000.000

Amortizações do imobilizado corpóreo (de 1 de Janeiro a 30 de Junho de N) = custo de aquisição do imobilizado corpóreo x taxa de amortização mensal x número de meses do período de amortizações ainda não reconhecidas =  
 = 12.000.000 x (33,33%/12) x 6 = **2.000.000**

## (2) 30 de Junho de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.2.1	Amortizações extraordinárias / Imobilizações Corpóreas	1.000.000	
18.1.8.3*	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Extraordinárias / Equipamento básico		1.000.000

Amortização extraordinária reconhecida nos imobilizados corpóreos = excedente da quantia registada em relação ao valor recuperável = quantia registada (custo de aquisição deduzido das amortizações acumuladas à data da avaliação) – valor recuperável (justo valor menos os custos de vender) = (12.000.000 – 6.000.000) – 5.000.000 = **1.000.000**

Assim, após o reconhecimento das amortizações, foi o bem requalificado como activo não corrente devido para alienação, sendo a amortização extraordinária registada em conta apropriada. O registo da amortização extraordinária em conta apropriada, visa salvaguardar a possibilidade de reversão da amortização extraordinária, a qual poderá ser originada, por exemplo, pela desistência da empresa em vender o bem em análise. Caso a reposição agora mencionada se viesse a concretizar, seria reconhecida como um ganho até ao limite da amortização extraordinária cumulativa que lhe deu origem.



## Comentário à Resolução

Não havendo na "Lista de contas" do PGC contas específicas para as imobilizações corpóreas retiradas de uso e detidas para alienação, pode esta requalificação do activo ser reconhecida nas respectivas contas do imobilizado onde já se encontravam. No entanto, para melhor controlo dos activos da entidade (saber se estão em uso ou detidos para alienação), poderiam estes ser registados numa conta própria, utilizando -se uma conta disponível na lista de contas, como por exemplo, 15 – Activos não correntes detidos para alienação, que poderia ter as seguintes subcontas:

15 – Activos não correntes detidos para alienação

15.1 – Imobilizações corpóreas

15.1.1 – Terrenos e recursos naturais

15.1.2 – Edifícios e outras construções

15.1.3 – Equipamento básico

.....

15.2 – Imobilizações incorpóreas

.....

\* A propósito da conta 18.1.8.3 ver o comentário à resolução do exercício 1.2.2.1.



## Apontamento Fiscal

Com as necessárias adaptações ver apontamento fiscal do exercício I.2.2.2.1.

### **I.2.3. Desreconhecimento: Imobilizações corpóreas, incorpóreas, investimento em imóveis**

Com o objectivo de proporcionar uma adequada informação sobre a posição financeira da empresa, a entidade deve desreconhecer os seus activos quando não espere benefícios económicos do seu uso ou alienação. Essas situações verificam-se nomeadamente através da alienação, por ocorrência de um sinistro que provoque a inutilização do activo ou pelo abate caso a empresa entenda ser essa a melhor solução para o activo.

#### **I.2.3.1. Desreconhecimento por alienação, sinistro e abate**

##### **a) Imobilizações corpóreas**

O ponto 3.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares), refere que “as perdas ou ganhos resultantes da alienação de um elemento das imobilizações corpóreas são determinados pela diferença entre o produto líquido estimado das alienações e a quantia pelo qual o activo se encontra registado (valor bruto deduzido das correspondentes amortizações) e devem ser reconhecidos como perdas ou ganhos na Demonstração de resultados”.

##### **b) Imobilizações incorpóreas**

O desreconhecimento de uma imobilização incorpórea deve verificar-se quando não se esperem futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.

O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de uma imobilização incorpórea deve ser determinado pela diferença entre a quantia pela qual se encontra registado (valor bruto deduzido das correspondentes amortizações) e o produto líquidos da alienação, se os houver, sendo reconhecida nos resultados quando o activo for desreconhecido.

##### **c) Investimento em imóveis**

Um investimento em imóveis deve ser desreconhecido (eliminado do balanço) na alienação, ou quando o activo for permanentemente retirado de uso e nenhuns benefícios económicos forem esperados da sua alienação.

Os critérios aplicados no desreconhecimento são os mesmos já explicitados em relação aos imobilizados corpóreos e incorpóreos. Assim, os ganhos ou perdas provenientes da retirada ou alienação do activo devem ser determinados como a diferença entre o produto líquido da alienação e a quantia pela qual se encontra registado e devem ser reconhecidos nos resultados.

##### **d) Activos não correntes detidos para alienação**

Relativamente a estes activos, os ganhos ou perdas ainda não reconhecidos à data da alienação devem ser reconhecidos à data do desreconhecimento. Os ganhos ou perdas provenientes da alienação do activo devem ser determinados como a diferença entre o produto líquido da alienação e a quantia pela qual se encontra registado e devem ser reconhecidos nos resultados.

As principais questões que se levantam são:

- O desreconhecimento por alienação;
- O desreconhecimento por sinistro; ou
- O desreconhecimento por abate (quando já não se esperem benefícios económicos futuros do seu uso ou alienação);
- No momento do desreconhecimento, a existência de eventuais ganhos e perdas reconhecidos nos resultados.



### 1.2.3.1.1. Alienação do imobilizado corpóreo

Em 31 de Dezembro do ano N, a sociedade Huambo Lda. procedeu à alienação por 1.600.000 kz dos computadores integrados no imobilizado corpóreo (Factura n.º 328 com condições de pagamento a 30 dias).

Pede-se a contabilização relativa à alienação dos computadores a efectuar pela sociedade Huambo, Lda. em 31 de Dezembro de N, tendo em conta que os computadores apresentavam, como custo de aquisição, o montante de 7.000.000 kz e as amortizações acumuladas, à data da alienação, o montante de 5.600.000 kz.

#### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo ao desreconhecimento do imobilizado corpóreo e o reconhecimento de ganhos ou perdas decorrentes da sua alienação.

#### Contabilização



<b>11.5.x</b>				<b>18.1.5</b>			
(0)	7.000.000	7.000.000	(1)	(1)	5.600.000	5.600.000	(0)
<b>68.3.1</b>				<b>37.2.1</b>			
(1)	7.000.000	5.600.000	(1)	(1)	1.600.000		
		1.600.000	(1)				

(0) Saldo inicial dos computadores  
(1) Alienação dos computadores

#### (1) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
68.3.1	Ganhos em Imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas	7.000.000	
11.5.x	Imobilização corpóreas / Equipamento administrativo / Material informático		7.000.000
18.1.5	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento administrativo	5.600.000	
68.3.1	Ganhos em Imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas		5.600.000
37.2.1	Vendas de imobilizado / Corpóreo	1.600.000	
68.3.1	Ganhos em Imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas		1.600.000

O ponto 3.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares), refere que “as perdas ou ganhos resultantes da alienação de um elemento das imobilizações corpóreas são determinados pela diferença entre o produto líquido estimado das alienações e a quantia pelo qual o activo se encontra registado (valor bruto deduzido da correspondentes amortizações) e devem ser reconhecidos como perdas ou ganhos na Demonstração de resultados”.

O mesmo critério valorimétrico deve ser adoptado para as imobilizações incorpóreas, como explicita o ponto 7.2.3 das políticas contabilísticas (Imobilizações incorpóreas).



#### Comentário à Resolução

A utilização da conta 78.3.1 – Outros custos e perdas não operacionais – Venda de imobilizações corpóreas, neste caso em concreto, teve por base a verificação prévia da existência de uma perda associada à alienação, caso contrário, a conta a utilizar seria a conta 68.3.1 – Outros proveitos e ganhos não operacionais – Venda de imobilizações corpóreas.



#### Apontamento Fiscal

De acordo com o artigo 23 do Código do Imposto Industrial as mais valias são havidas como proveitos ou ganhos do exercício.



### 1.2.3.1.2. Sinistro relacionado com activos

A sociedade Luanda, Lda. adquiriu em 02 de Janeiro do ano N-2, no mercado nacional, um compressor tendo para o efeito incorrido num custo de aquisição total de 325.000 Kz.

A entidade utiliza o método das quotas constantes ( linha recta) como método de amortização, tendo estimado para os computadores uma vida útil de 5 anos.

No entanto, no dia 02 de Janeiro do ano N (início do terceiro ano de vida) ocorreu uma ruptura nas condutas de água nas instalações da empresa, originando uma perda total.

A empresa das Águas transferiu a sua responsabilidade para a seguradora, tendo esta assumido de imediato a responsabilidade por 80% da perda (em relação ao valor contabilístico). A sociedade Luanda, Lda. aceitou os termos desse acordo, tendo recebido o pagamento da seguradora em 31 de Janeiro.

Pretende-se o tratamento contabilístico a adoptar pela sociedade durante o ano N.

### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo ao reconhecimento de ganhos ou perdas decorrentes do desconhecimento de um activo em virtude de um sinistro.

### Contabilização



11.3.x				18.1.3				43.1.1			
(0)	325.000	325.000	(1)	(1)	130.000	130.000	(0)	(3)	156.000		
				79.4.x				37.9.x			
				(1)	325.000	130.000	(1)	(2)	156.000	156.000	(3)
						156.000	(2)				

(0) Saldos iniciais dos computadores registados no imobilizado corpóreo  
 (1) Reconhecimento da perda associada à ocorrência do sinistro  
 (2) Valor da responsabilidade assumida pela seguradora  
 (3) Recebimento da seguradora

#### (1) 02 de Janeiro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
79.4.x	Custos e perdas extraordinárias / Perdas resultantes de sinistros	325.000	
11.3.x	Imobilização corpóreas / Equipamentos básicos		325.000
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	130.000	
79.4.x	Custos e perdas extraordinárias / Perdas resultantes de sinistros		130.000

Amortização acumulada =  $325.000/5\text{anos}=65.000 \times 2 \text{ anos} = 130.000$

#### (2) 02 de Janeiro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.9.x	Outros valores a receber e a pagar / Seguradora	156.000	
79.4.x	Custos e perdas extraordinárias / Perdas resultantes de sinistros		156.000

Valor contabilístico =  $195.000 (325.000 - 130.000)$

Valor a receber da seguradora =  $80\% \times 195.000 = 156.000$

## (3) 31 de Janeiro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	156.000	
37.9.x	Outros valores a receber e a pagar / Seguradora		156.000

O sinistro de um immobilizado corpóreo em nada difere do tratamento dado no ponto 3.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares), que refere que “as perdas ou ganhos resultantes da alienação de um elemento das immobilizações corpóreas são determinados pela diferença entre o produto líquido estimado das alienações e a quantia pelo qual o activo se encontra registado (valor bruto deduzido da correspondentes amortizações) e devem ser reconhecidos como perdas ou ganhos na Demonstração de resultados”.

**Apontamento Fiscal**

Perdas resultantes de sinistros de activos que não tenham sido seguráveis consideraram-se custos excepcionais se provenientes de causas anormais devidamente comprovadas, comunicadas, autorizadas pela Direcção Nacional de Impostos e quando considerados razoáveis.

**1.2.3.1.3. Abate de activos sem valor residual**

Os gestores da sociedade Luanda, Lda., em 02 Janeiro de N, verificaram que alguns immobilizados corpóreos, nomeadamente, algumas máquinas e equipamentos industriais registadas no conjunto dos equipamentos básicos apresentavam, uma quantia registada nula, tendo em conta a inexistência de qualquer valor residual estimado para os referidos activos ao final da sua vida útil.

Contactados os responsáveis pela gestão do parque industrial da sociedade, obteve-se a confirmação de que as referidas máquinas e equipamentos, por alegadamente se encontrarem obsoletas e pelo investimento já efectuado pela sociedade em função da renovação dos seus processos industriais, não estavam a ser utilizadas. Nesse sentido, foi decidido pelos órgãos de gestão proceder-se ao abate físico dos referidos bens em 15 de Janeiro de N, ficando uma empresa de reciclagem de equipamentos industriais responsável pela remoção dos bens nas instalações da sociedade.

As máquinas e equipamentos sujeitas à abate encontravam-se registadas no conjunto dos equipamentos básicos da sociedade, apresentando uma quantia registada nula, conforme se apresenta no documento seguinte:

**Auto de abate ----- immobilizado corpóreo**

Página nº01/de 01

A sociedade Luanda, Lda. com sede na Rua Nº 5 em Luanda, no dia 15 do mês de Janeiro de N às 18 horas efectua um abate físico de bens integrantes do immobilizado corpóreo na mesma morada da sede adiante apresentados:

Ref. interna	Descrição dos bens do immobilizado corpóreo	Quant.	Ano de aquisição	Custo	Amortizações acumuladas	Quantia registada à data do abate
MQ 32	Máquina industrial MQ 32	1,0	N-5	55.000	55.000	0
EQ 46	Equipamento industrial EQ 46	1,0	N-5	72.000	72.000	0
XP 87	Máquina industrial XP 87	2,0	N-5	23.000	23.000	0
Total				150.000	150.000	

**Justificação: inutilização dos bens no final da sua vida útil**

Testemunhas neste acto (nome completo, dados do cartão de identificação, cargo na empresa e assinatura)

- Júlio Marcelino; CI nº234567, de 13/01/2011; Gestor de produção
- António Costa; CI nº167234, de 26/05/2012; Assistente financeiro

Assinatura:

*Júlio Marcelino**António Costa*

Foi comunicado à Direcção Geral com a antecedência mínima de 15 dias do local, dia e hora deste acto

Assinatura:

*Miguel de Almeida**A Gerência*

Com base nas informações acima, pretende-se o reconhecimento contabilístico dos factos acima mencionados, tendo em conta que a destruição e remoção dos bens ocorreu em 15 de Janeiro de N.

## Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo ao desreconhecimento de um activo por abate, cuja quantia registada apresenta-se nula.

## Contabilização



11.3.x				18.1.3				78.3.3			
(0)	150.000	150.000	(1)	(1)	150.000	150.000	(0)	(1)	150.000	150.000	(1)

(0) Saldos iniciais dos equipamentos básicos registados no imobilizado incorpóreo  
 (1) Reconhecimento do abate relativamente às máquinas e equipamentos

### (1) 15 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.3.3	Perdas em imobilizações / Abates	150.000	
11.3.x	Imobilização corpóreas / Equipamentos básico		150.000
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	150.000	
78.3.3	Perdas em imobilizações / Abates		150.000

Um abate em imobilizados corpóreos deve ser entendido como um desreconhecimento de um bem e enquadra-se no ponto 3.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares), que refere que “as perdas ou ganhos resultantes da alienação de um elemento das imobilizações corpóreas são determinados pela diferença entre o produto líquido estimado das alienações e a quantia pelo qual o activo se encontra registado (valor bruto deduzido da correspondentes amortizações) e devem ser reconhecidos como perdas ou ganhos na Demonstração de resultados”.

O abate de activo, nas condições expressas no caso acima, trata-se de uma situação particular de desreconhecimento de um activo em que o ganho ou perda assume um valor nulo.



## Apontamento Fiscal

Embora não exista obrigação legal de proceder a qualquer prévia diligência ou participação junto dos serviços da Administração Fiscal, os sujeitos passivos, porém, têm vantagem em ter na sua posse elementos justificativos das faltas nas suas existências dos bens destruídos ou inutilizados, como forma mais segura de elidir a presunção de transmissão.

Assim, nos casos em que procedam a essa destruição ou inutilização, é recomendável proceder à prévia comunicação desses factos – indicando o dia e hora – aos serviços competentes, a fim de que os agentes de fiscalização possam, se assim o entenderem, exercer o devido controle.

Em qualquer caso, os sujeitos passivos, no seu próprio interesse, poderão elaborar e conservar um auto de destruição ou inutilização dos bens objecto de abate, testemunhado pelas pessoas estranhas ou não à empresa que presenciaram aquele acto.



### 1.2.3.1.4. Abate de activos – alienação em estado de “sucata”

Os gestores da sociedade Luanda, Lda., em 02 de Janeiro de N, verificaram que alguns imobilizados corpóreos, nomeadamente, algumas máquinas e equipamentos industriais registadas no conjunto dos equipamentos básicos apresentavam uma quantia registada nula.

Estas máquinas já não estavam a ser utilizadas e foi decidido pelos órgãos de gestão proceder-se ao abate físico dos referidos bens em 15 de Janeiro de N, sendo nesse data “vendidas” a pronto e a dinheiro a um sucateiro por um valor simbólico de 10.000 Kz.

Estas imobilizados estão registados por um custo de aquisição de 720.000 Kz.

Com base nas informações acima, pretende-se o reconhecimento contabilístico dos factos acima mencionados.

### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo ao reconhecimento de ganhos ou perdas decorrentes do desreconhecimento de um activo por abate.

### Contabilização



<b>11.3.x</b>				<b>18.1.3</b>			
(0)	720.000	720.000	(1a)	(1a)	720.000	720.000	(0)
<b>68.3.1</b>				<b>45.2.x</b>			
(1a)	720.000	720.000	(1a)	(1b)	10.000		
						10.000	(1b)

- (0) Saldos iniciais dos equipamentos básicos registados no imobilizado corpóreo
- (1a) Reconhecimento do abate relativamente às máquinas e equipamentos
- (1b) Reconhecimento da venda das máquinas e equipamentos (com ganho)

### (1a) e (1b) 15 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
68.3.1	Ganhos em Imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas	720.000	
11.3.x	Imobilização corpóreas / Equipamentos básico		720.000
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	720.000	
68.3.1	Ganhos em Imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas		720.000
45.2.x	Caixa / Valores para depositar	10.000	
68.3.1	Ganhos em Imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas		10.000

Um abate em imobilizados corpóreos deve ser entendido como um desreconhecimento nos mesmos termos do ponto 3.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares), que refere que “as perdas ou ganhos resultantes da alienação de um elemento das imobilizações corpóreas são determinados pela diferença entre o produto líquido estimado das alienações e a quantia pelo qual o activo se encontra registado (valor bruto deduzido da correspondentes amortizações) e devem ser reconhecidos como perdas ou ganhos na Demonstração de resultados”.

A seguir ao desreconhecimento do activo que se encontrava totalmente amortizado, há que reconhecer um ganho pela venda da sucata.

### 1.2.3.2. Troca de activos

As empresas no âmbito da sua liberdade de gestão podem efectuar transacções com outras entidades que envolvam imobilizados corpóreos, imobilizados incorpóreos, investimento em imóveis e activos não correntes detidos para alienação, agregados na classe de meios fixos e investimentos. Esta troca de activos entre as entidades, consubstancia-se numa forma particular de aquisição, efectuada por duas entidades que poderá ou não ser complementada pelo fluxo de meios monetários.

No contexto da troca de activos, as principais questões que se levantam são:

- A determinação fiável do justo valor do activo cedido, que servirá de base para a avaliação do activo recebido ou, na sua falta, ou se mais claramente evidente, o justo valor do activo recebido, reconhecendo-se ainda os eventuais ganhos e perdas decorrentes da transacção; e
- A inexistência de ganhos e perdas na transacção quando haja impossibilidade de determinar fiavelmente o justo valor quer do activo cedido quer do activo recebido.

#### a) Imobilizado corpóreo

Os imobilizados corpóreos também podem ser obtidos por troca de um activo ou activos não monetários, ou de uma combinação de activos monetários e não monetários. Nesse sentido, a troca de imobilizados corpóreos entre duas entidades assume uma operação de particular natureza, uma vez que está em causa o reconhecimento de um activo (o imobilizado corpóreo recebido) e o desreconhecimento de um outro (o imobilizado corpóreo entregue), envolvendo, ou não, o recebimento ou entrega de meios monetários complementares no contexto da transacção efectuada.

No caso de o valor dos activos envolvidos na transacção seja semelhante, o ponto 3.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares) refere que, “quando um elemento das imobilizações corpóreas seja trocado por um activo fixo semelhante, o custo do activo adquirido é igual à quantia registada do activo dado em troca, não surgindo da operação qualquer ganho ou perda”.

Na situação oposta, quando os bens sejam vendidos ou os serviços prestados por troca de bens ou serviços dissemelhantes, a troca é vista como uma transacção que gera réditos, tal como explicitado no ponto 10.2 das notas gerais sobre os proveitos (Situações particulares).

Segundo o mesmo ponto o rédito é medido:

- Pelo justo valor dos bens ou serviços recebidos ajustados pela quantia transferida de qualquer dinheiro ou seus equivalentes, ou quando este não possa ser medido com fiabilidade;
- Pelo justo valor dos bens entregues ajustados pela quantia transferida de qualquer dinheiro.

#### b) Imobilizado incorpóreo

Os critérios relativos ao reconhecimento e desreconhecimento de activos no contexto de tais transacções são substancialmente semelhantes aos referidos para os imobilizados corpóreos.

#### c) Investimento em imóveis

Os critérios relativos ao reconhecimento e desreconhecimento de activos no contexto de tais transacções são substancialmente semelhantes aos referidos para os imobilizados corpóreos.

#### d) Activos não correntes detidos para alienação.

Os critérios relativos ao reconhecimento e desreconhecimento de activos no contexto de tais transacções são substancialmente semelhantes aos referidos para os imobilizados corpóreos.

### 1.2.3.2.1. Troca de bens sem dinheiro envolvido (com ganho na transacção)



A sociedade Alfa, Lda. possuía, no conjunto dos seus imobilizados corpóreos, uma máquina adquirido em 05 de Janeiro de N-2 a um custo de 1.000.000 kz, com a vida útil de cinco anos e um valor residual nulo. No princípio do ano N, (02 de Janeiro), a sociedade Beta, Lda., ligada à área de negócio de compra e venda, sugeriu a troca daquela máquina por um computador em estado de novo, cujo valor de venda ao público (em condições normais de crédito) é de 800.000 kz. Esta troca não envolve qualquer pagamento em dinheiro.

Com base nas informações acima, pretende-se o tratamento contabilístico dos factos acima mencionados em 02 de Janeiro de N (data da transacção) na óptica da sociedade Alfa, Lda.

#### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo a uma transacção de troca de bens sem contrapartidas monetárias, envolvendo o reconhecimento de eventuais ganhos na referida transacção.

#### Contabilização



11.5.x		11.3.x				18.1.3			
(1)	800.000	(0)	1.000.000	1.000.000	(2)	(2)	400.00	400.00	(0)
		68.3.1				37.1.1			
		(2)	1.000.000	400.000	(2)	(3)	800.000	800.000	(1)
				800.000	(3)				

(0) Saldos iniciais da máquina registada no imobilizado incorpóreo  
 (1) Reconhecimento do computador recebido, pelo justo valor à data da troca  
 (2) Desreconhecimento (por troca de activos) da máquina cedida, pela quantia registada à data da troca  
 (3) Desreconhecimento da dívida do fornecedor, por compensação (troca sem contrapartidas monetárias)

#### (1) 02 de Janeiro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.5.x	Imobilização corpóreas / Equipamento administrativo	800.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		800.000

#### (2) 02 de Janeiro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
68.3.1	Ganhos em Imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas	1.000.000	
11.3.x	Imobilização corpóreas / Equipamentos básico		1.000.000
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	400.000	
68.3.1	Ganhos em Imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas		400.000

Amortizações reconhecidas até à alienação = (custo de aquisição / vida útil do activo em anos) x período decorrido desde a data da aquisição até à alienação (ano N-2) =  $(1.000.000 / 5) \times 2 = 400.000$

#### (3) 02 de Janeiro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo	800.000	
68.3.1	Ganhos em Imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas		800.000

Neste caso, estamos perante uma situação em que o valor dos bens envolvidos na transacção é dissemelhante. Assim, nos termos do ponto 10.2 das notas gerais sobre os proveitos (Situações particulares), quando os bens sejam vendidos ou os serviços prestados por troca de bens ou serviços dissemelhantes, a troca é vista como uma transacção que gera réditos.

Segundo o mesmo ponto o rédito é medido:

- Pelo justo valor dos bens ou serviços recebidos ajustados pela quantia transferida de qualquer dinheiro ou seus equivalentes, ou quando este não possa ser medido com fiabilidade;
- Pelo justo valor dos bens entregues ajustados pela quantia transferida de qualquer dinheiro.

A transacção de troca resultou, assim, no reconhecimento de um ganho na transacção.



### Comentário à Resolução

Nesta resolução, utilizou-se a conta 68.3.1 – Outros proveitos e ganhos não operacionais – Venda de imobilizações corpóreas, para o reconhecimento do ganho resultante da transacção de troca, uma vez que na Lista de contas não existe uma conta especificamente destinada aos ganhos provenientes da troca de bens. No entanto, pode ser criada uma conta para este fim no intervalo disponível entre as contas 68.1.1 e 68.1.9, ou ainda, uma subconta da conta 68.3.



### 1.2.3.2.2. Troca de bens com dinheiro envolvido na transacção

Suponha-se agora que a sociedade Alfa, Lda. aceita trocar, em 02 de Janeiro de N, um dos seus veículos ligeiros de mercadorias por um equipamento da sociedade Beta, Lda. A viatura foi adquirida por 8.000.000 kz e encontra-se amortizada em 50%, não se conseguindo determinar de modo fiável o justo valor da viatura em estado de uso. O justo valor do equipamento recebido é de 6.000.000 kz, coincidente com o valor de venda ao público praticado pela sociedade Beta, Lda. A sociedade Alfa, Lda. entregou ainda esta última um cheque no montante de 600.000 kz.

Com base nos factos acima apresentados, pretende-se o tratamento contabilístico relativo às operações anteriormente referidas na óptica da sociedade Alfa, Lda., considerando que a transacção apresenta substância comercial.



### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo à uma transacção de troca de bens com contrapartidas monetárias, envolvendo o reconhecimento de eventuais ganhos ou perdas na referida transacção.

### Contabilização



11.4.x		18.1.4				11.3.x			
(0)	8.000.000	8.000.000	(2)	(2)	4.000.000	4.000.000	(0)	(1)	6.000.000
68.3.1		37.1.1				43.1.1			
(2)	8.000.000	4.000.000	(2)	(3a)	5.400.000	6.000.000	(1)		600.000
		5.400.000	(3a)	(3b)	600.000				(3b)

(0) Saldos iniciais da viatura registada no imobilizado corpóreo

(1) Reconhecimento do equipamento recebido, pelo justo valor à data da troca

(2) Desreconhecimento (por troca de activos) da viatura cedida, pela quantia escriturada à data da troca

(3a) Desreconhecimento (parcial) da dívida do fornecedor, previamente à correspondente contrapartida monetária

(3b) Pela entrega da contrapartida monetária acordada entre as partes

#### (1) 02 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.3.x	Imobilização corpóreas / Equipamentos básico	6.000.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		6.000.000

**(2) 02 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
68.3.1	Ganhos em Imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas	8.000.000	
11.4.x	Equipamento de carga e transporte		8.000.000
18.1.4	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento de carga e transporte	4.000.000	
68.3.1	Ganhos em Imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas		4.000.000

**(3a) e (3b) 02 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo	6.000.000	
68.3.1	Ganhos em Imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas		5.400.000
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		600.000

A troca de activos não monetários, ainda que envolva a troca de activos monetários, não afecta o reconhecimento contabilístico da transacção.

Assim e tendo em conta que a transacção apresenta substância comercial, neste caso em concreto será o justo valor do activo recebido (equipamento), em virtude de ser mais claramente determinável, a servir de base à valorimetria do custo do activo recebido. Neste caso, da transacção de troca resultou o reconhecimento de um ganho na transacção.

**1.2.3.2.3. Troca de activos sem ganhos ou perdas na transacção**

A sociedade Alfa, Lda. aceita trocar, em 02 de Janeiro de N, um equipamento “A” por um equipamento similar “B”, da empresa Beta, Lda., sem qualquer contrapartida monetária. A quantia registada do equipamento “A” é 10.000.000 kz (custo de 15.000.000 kz menos amortizações acumuladas de 5.000.000 kz). O justo valor do equipamento “B” não pode, tal como no caso do equipamento A, ser valorimetizado com fiabilidade. Por outro lado, espera-se que os fluxos de caixa obtidos relativamente ao equipamento recebido não difiram substancialmente dos fluxos de caixa relativos ao equipamento cedido.

Proceda ao tratamento contabilístico relativo às operações anteriormente mencionadas na óptica da sociedade Alfa, Lda..

**Resolução**

Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo a uma transacção de troca de bens sem contrapartidas monetárias envolvidas na transacção, de onde resulta a identificação da existência de substância comercial associada à transacção ou a fiabilidade da valorimetria do justo valor do bem cedido e/ou do bem recebido.

**Contabilização**

<b>11.3.x</b>				<b>18.1.3</b>			
(0)	15.000.000	15.000.000	(2)	(2)	5.000.000	5.000.000	(0)
(1)	10.000.000						
<b>78.3.1*</b>				<b>37.1.1</b>			
(2)	15.000.000	5.000.000	(2)	(3)	10.000.000	10.000.000	(1)
		10.000.000	(3)				

- (0) Saldos iniciais do equipamento registado no imobilizado corpóreo
- (1) Reconhecimento do equipamento recebido (equipamento B), pela quantia registada do bem cedido (equipamento A)
- (2) Desreconhecimento (por troca de activos) do equipamento A, pela quantia registada à data da troca
- (3) Desreconhecimento da dívida do fornecedor, por compensação (troca sem contrapartidas monetárias)

**(1) 02 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.3.x	Imobilização corpóreas / Equipamentos básico	10.000.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		10.000.000

**(2) 02 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.3.1*	Perdas em imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas	15.000.000	
11.3.x	Imobilização corpóreas / Equipamentos básico		15.000.000
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	5.000.000	
78.3.1*	Perdas em imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas		5.000.000

**(3) 02 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo	10.000.000	
78.3.1*	Perdas em imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas		10.000.000

De acordo com os dados apresentados no enunciado acima, para além de ser provável que a transacção não tenha substância comercial, uma vez que parece não existir qualquer alteração significativa nos fluxos de caixa da empresa, o justo valor quer do bem recebido quer do bem cedido não podem ser valorizados com fiabilidade. Assim, o custo do bem recebido será valorizado pela quantia registada do bem cedido.

**Comentário à Resolução**

\* Utilizamos a conta 78.3.1 como poderíamos ter utilizado a conta 68.3.1, pois neste caso seria indiferente pois estamos perante uma transacção que não gerou qualquer ganho ou perda.

**1.2.4. Locações**

As disposições constantes das normas da "International Federation of Accountants" referentes à contabilização das locações estão temporariamente excluídas deste Plano Geral de Contabilidade. As entidades que julguem necessária a introdução destas disposições em ordem a proporcionarem uma informação da posição financeira da empresa na sua plenitude, podem fazê-lo desde que sigam as referidas disposições quer quanto ao registo que quanto à divulgação dos factos e acontecimentos, tal como previsto no ponto 4.2 da introdução (Exclusões temporárias).

A locação é um acordo estabelecido em que um dos contratantes cede (locador) ao outro (locatário) o direito à utilização de determinados activos por um período de tempo, tendo como contraprestação um pagamento ou série de pagamentos. Esta pode qualificar-se como locação operacional ou locação financeira:

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

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

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

### Tratamento contabilístico das locações operacionais na óptica do locatário

Relativamente ao reconhecimento das locações operacionais nas contas do locatário, os pagamentos de uma locação operacional devem ser reconhecidos como um custo numa base linear durante o prazo da locação.

### Tratamento contabilístico das locações financeiras na óptica do locatário

Relativamente ao reconhecimento inicial das locações financeiras nas contas do locatário, no começo do prazo de locação, os locatários devem reconhecer as locações financeiras como activos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao justo valor da propriedade locada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos da locação, cada um determinado no início da locação. Os pagamentos mínimos da locação devem ser desdobrados entre o encargo financeiro e a redução do passivo pendente. O encargo financeiro deve ser imputado a cada período durante o prazo da locação, de forma a produzir uma taxa de juro periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo



#### 1.2.4.1. Locação operacional

A sociedade de Consultores Independentes, Lda., que actua no âmbito da prestação de serviços de consultoria empresarial, mantém relações comerciais a longo prazo com a Sociedade de Aluguer de Veículos, Lda. no sentido de, em certos períodos do ano, quando a actividade da sociedade de Consultores Independentes, Lda. apresenta uma maior procura, utilizar as viaturas ligeiras desta durante um determinado prazo (em geral, nunca superior a três meses), ao fim dos quais procede à devolução destas, procedendo então ao pagamento de uma renda (em função dos dias de utilização das viaturas) e algumas despesas ou taxas extras eventuais.

Em 30 de Dezembro de N, a sociedade de Consultores Independentes, Lda. recebeu a factura, a qual liquidou de imediato, por cheque, relativa aos movimentos do último trimestre de N, no valor de 140.220 Kz.

Pretende-se o reconhecimento contabilístico relativo às locações contratadas.

#### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo à utilização de viaturas locadas a um terceiro durante um determinado período, estando em causa, fundamentalmente, a distinção dos conceitos de locação operacional e locação financeira.

#### Contabilização



<b>75.2.2.1</b> (1)      140.220	<b>43.1.1</b> 140.220    (1)
(1)    Custo da locação das viaturas durante o último trimestre de N e respectivo pagamento	

#### (1) 30 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.2.2.1	Fornecimentos e serviços de terceiros / Rendas e alugueres	140.220	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		140.220

O não enquadramento da transacção anteriormente apresentada em quaisquer das situações que a possam qualificar como locação financeira, levou a adopção do tratamento contabilístico correspondente ao reconhecimento de uma locação operacional.

Assim e relativamente ao reconhecimento das locações operacionais nas contas do locatário, devem os pagamentos ser reconhecidos como um custo numa base linear durante o prazo da locação, salvo se uma outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal do benefício do utente.



### 1.2.4.2. Locação financeira

No âmbito dos planos de expansão definidos para o ano de N pelos órgãos de gestão da sociedade Alfa, Lda, foi celebrado com a Sociedade LusoLeasing, S.A. um contrato de *leasing* relativo a uma viatura ligeira de passageiros para ser utilizada por colaboradores do departamento comercial da área de negócios relativa à consultoria empresarial. A proposta elaborada pela sociedade locadora inclui as seguintes condições:

- custo da viatura: 2.250.000 kz, incluindo a última renda;
- montante da última renda: 250.000 kz, em 31 de Agosto N+3;
- prestações antecipadas e de montante fixo;
- taxa de juro efetiva mensal: 0,4273%
- número de prestações mensais: 36
- vencimento da primeira prestação: 31 de Agosto de N

Outras condições estipuladas na proposta encontram-se adiante destacadas:

- a) **Seguro Automóvel:** ao subscrever um contrato de *Leasing* Automóvel, a sua empresa tem que efetuar um seguro automóvel com as seguintes coberturas obrigatórias mínimas:
- > Responsabilidade Civil de 5000 milhões kz;
  - > Danos próprios – choque, colisão e capotamento, incêndio raio e explosão, furto e roubo – com franquia máxima de 8%;
  - > Direitos ressalvados a favor da sociedade LusoLeasing, S.A.

No seguimento das condições acima apresentadas, foi recebida a proposta de contrato elaborado pela Sociedade LusoLeasing, S.A., onde se evidencia sucintamente o plano de amortização da dívida, conforme desenvolvido no mapa que se segue:

*Leasing Cash Flow das Prestações (rendas)*

Período	Data Vencimento	Capital em dívida no início do período	Juros a Pagar	Amortizações Capital	Prestação (renda)
0	31/08/N	2.250.000	0	61.067	61.067
1	30/09/N	2.188.933	9.614	51.453	61.067
2	31/10/N	2.137.480	9.353	51.714	61.067
3	30/11/N	2.085.767	9.133	51.934	61.067
4	31/12/N	2.033.833	8.912	52.155	61.067
5	31/01/N+1	1.981.678	8.691	52.376	61.067
...	...	...	...	...	...
34	30/06/N+3	368.720	1.828	59.239	61.067
35	31/07/N+3	59.480	1.576	59.491	61.067
36	31/08/N+3	250.000	0	250.000	250.000

A sociedade aceitou as condições contractuais oferecidas pela sociedade LusoLeasing, S.A. Sabe-se ainda que a vida útil económica definida pela sociedade para as viaturas ligeiras de passageiros é de quatro anos.

Assim e com base no enquadramento anteriormente apresentado, pretende-se o reconhecimento contabilístico das operações relacionadas com o contrato de locação na óptica da sociedade Alfa, Lda durante o primeiro ano (Ano N) de vigência do contrato.

### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo à utilização da viatura locada a um terceiro durante um determinado período, estando em causa, fundamentalmente, a distinção dos conceitos de locação operacional e locação financeira.

## Contabilização



11.4.x		33.x*	
(1)	2.250.000	(2)	61.067
		(3)	51.453
		(4)	51.714
		(5)	51.934
		(6)	52.155
			2.250.000 (1)

76.1.x*		43.1.1	
(3)	9.614		61.067 (2)
(4)	9.353		61.067 (3)
(5)	9.133		61.067 (4)
(6)	8.912		61.067 (5)
			61.067 (6)

(1) Reconhecimento da aquisição viatura em regime de *leasing*  
 (2) Pagamento da 1ª prestação (uma vez que as prestações são antecipadas, não deram lugar ao reconhecimento de custos de financiamento)  
 (3) Pagamento da 2ª prestação, incluindo o reconhecimento dos custos de financiamento do período  
 (4) Pagamento da 3ª prestação, incluindo o reconhecimento dos custos de financiamento do período  
 (5) Pagamento da 4ª prestação, incluindo o reconhecimento dos custos de financiamento do período  
 (6) Pagamento da 5ª prestação, incluindo o reconhecimento dos custos de financiamento do período

## (1) 31 de Agosto de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.4.x	Imobilização corpóreas / Equipamento de carga e transporte	2.250.000	
33.x*	Empréstimos por locação financeira		2.250.000

Custo de aquisição da viatura locada = justo valor da propriedade locada, coincidente com o valor presente dos pagamentos mínimos da locação 2.250.000.

## (2) 31 de Agosto de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
33.x*	Empréstimos por locação financeira	61.067	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		61.067

Pelo pagamento da primeira prestação, conforme quadro de amortização da dívida anteriormente apresentado.

## (3) 30 de Setembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
33.x*	Empréstimos por locação financeira	51.453	
76.1.x*	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / De locações financeiras	9.614	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		61.067

Pelo pagamento da segunda prestação, conforme quadro de amortização da dívida anteriormente apresentado, sendo reconhecido da conta 33.x a amortização de capital 51.453 e na conta 76.1.x o juro 9.614.

## (4) 31 de Outubro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
33.x*	Empréstimos por locação financeira	51.714	
76.1.x*	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / De locações financeiras	9.353	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		61.067

Pelo pagamento da terceira prestação, conforme quadro de amortização da dívida anteriormente apresentado.

## (5) 30 de Novembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
33.x*	Empréstimos por locação financeira	51.934	
76.1.x*	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / De locações financeiras	9.133	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		61.067

Pelo pagamento da quarta prestação, conforme quadro de amortização da dívida anteriormente apresentado.

**(6) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
33.x*	Empréstimos por locação financeira	52.155	
76.l.x*	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / De locações financeiras	8.912	
43.l.l	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		61.067

Pelo pagamento da quinta prestação, conforme quadro de amortização da dívida anteriormente apresentado.

**Comentário à Resolução**

Da leitura do caso em concreto, o tratamento contabilístico desta resolução baseou-se na classificação da locação como uma locação financeira, tendo em conta que os riscos e vantagens do activo serão substancialmente transferidos para o locatário.

O normativo que rege as locações é a Norma Internacional de Contabilidade 17, tendo esta norma no seu parágrafo 10 um conjunto de situações que ajudam a interpretar o contrato de locação e a classificá-lo com locação financeira ou operacional.

Parágrafo 10 da NIC 17

*Se uma locação é uma locação financeira ou uma locação operacional depende da substância da transacção e não da forma do contrato. Exemplos de situações que individualmente ou em combinação levariam normalmente a que uma locação fosse classificada como locação financeira são:*

- a) a locação transfere a propriedade do activo para o locatário no fim do prazo da locação;*
- b) o locatário tem a opção de comprar o activo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o justo valor à data em que a opção se torne exercível, para que, no início da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;*
- c) o prazo da locação refere-se à maior parte da vida económica do activo mesmo que o título não seja transferido;*
- d) no início da locação, o valor presente dos pagamentos mínimos da locação ascende a pelo menos substancialmente todo o justo valor do activo locado; e*
- e) os activos locados são de uma tal natureza especializada que apenas o locatário os pode usar sem grandes modificações.*

\* Não havendo subcontas específicas para registar os empréstimos provenientes de uma locação financeira bem como os juros derivados dessa locação financeira, caso a entidade julgue apropriado para a prestação de uma informação mais completa, poder-se-iam abrir contas específicas que poderiam ser para o empréstimo 33.4 – Empréstimos por locação financeira e para os juros a conta 76.l.5 – Juros / De locação financeira. Devendo cada uma das contas ter subcontas para melhor identificação do contrato.

**1.2.4.3. Amortização de activos em regime de locação financeira**

No âmbito dos planos de expansão definidos para o ano de N pelos órgãos de gestão da sociedade Compra-Tudo, Lda., verificou-se a necessidade de adquirir uma viatura ligeira de passageiros para ser utilizado por colaboradores do departamento comercial da área de negócios relativa à consultoria empresarial. Em 31 de Agosto de N, a sociedade Compra-Tudo, Lda. assinou um contrato de locação financeira com a Sociedade LusoLeasing, S.A. pelo montante total de 2.767.500 kz. Os pagamentos relativos às prestações no contexto do contrato de locação firmado encontram-se repartidos por um período de 3 anos (36 meses). Sabe-se que a sociedade tenciona exercer a opção de compra, pelo valor residual, no final do contrato.

Sabe-se ainda que a vida útil económica definida pela sociedade para as viaturas ligeiras de passageiros é de três anos, utilizando o método das quotas constantes (linha recta) numa base anual (tendo em conta, porém, no ano de aquisição, o número de meses em que os activos foram utilizados) como método de amortização e o modelo do custo como política contabilística de valorimetria subsequente aplicável às viaturas de que é proprietária.

Assim e com base no enquadramento anteriormente apresentado, pretende-se o reconhecimento contabilístico das amortizações relacionadas com a aquisição da viatura em regime de locação financeira na óptica da sociedade Compra-Tudo, Lda., durante o primeiro ano de utilização da viatura.

**Resolução**

Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo ao reconhecimento das amortizações de uma viatura registada no imobilizado corpóreo da sociedade Compra-Tudo, tendo por base a celebração de um contrato de locação financeira.

## Contabilização



11.4.x		73.1.4		18.1.4	
(0)	2.769.500	(1)	307.500	307.500	(1)
(0)	Saldo inicial da viatura "adquirida" em regime de locação financeira				
(1)	Amortização da viatura durante o primeiro ano de vida útil				

### (I) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.4	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento de carga e transporte	307.500	
18.1.4	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento de carga e transporte		307.500

Amortização durante o primeiro ano de vida útil da viatura =  $[(2.767.500 / 3 \text{ (anos de vida útil)}) \times (4/12)]$  (quatro meses de utilização da viatura durante o primeiro ano de vida útil) = **307.500**



### Comentário à Resolução

Tal como já foi referido, o Plano Geral de Contabilidade permite o tratamento contabilístico das locações nos termos das disposições constantes das normas da "International Federation of Accountants", caso as entidades julguem necessária a introdução destas disposições em ordem a proporcionarem uma informação da posição financeira da empresa na sua plenitude.

Assim, no que se refere à valometria subsequente dos imobilizados corpóreos adquiridos em regime de locação financeira, são relevantes as seguintes orientações.

Uma locação financeira dá origem a um custo de amortização relativo ao activo amortizável assim como a um custo financeiro em cada período contabilístico. A política de amortização para os activos locados amortizáveis deve ser consistente com a dos activos amortizáveis que sejam possuídos e a amortização reconhecida deve ser calculada nas bases estabelecidas para os imobilizados corpóreos e imobilizados incorpóreos. Se não houver certeza razoável de que o locatário obtenha a propriedade no fim do prazo da locação, o activo deve ser totalmente amortizado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, o que for mais curto.

Convém também salientar que a quantia depreciável de um activo locado é imputado a cada período contabilístico, durante o período do uso esperado numa base sistemática consistente com a política de amortização que o locatário adopte para activos amortizáveis de que seja proprietário. Se houver certeza razoável de que o locatário obterá a propriedade no fim do prazo da locação, o período de uso esperado é a vida útil do activo; se tal não for possível o activo é amortizado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, dos dois o mais curto. Neste caso como a vida útil do bem coincide com a duração do contrato de locação, este problema não se coloca..

## 1.2.5. Subsídios relacionados com imobilizações corpóreas e imobilizações incorpóreas

De acordo com o ponto 19.1 das notas explicativas (Definição), auxílios do Governo ou de outras entidades, são as acções concebidas com o objectivo de proporcionar benefícios económicos específicos a uma entidade ou a uma categoria de entidades segundo certos critérios. Estas formas de auxílio podem ter a natureza de um subsídio ou de um benefício proporcionado directamente à entidade mas para os quais, não existe um valor que razoavelmente lhe possa ser atribuído e/ou não possa ser distinguido das operações comerciais da entidade.

Transferência a fundo perdido de recursos financeiros mediante condições, doação de bens e perdões de dívidas mediante condições, são exemplos de auxílios consubstanciados em subsídios referidos no ponto 19.3 das notas explicativas (Situações particulares).

Quanto aos auxílios consubstanciados em benefícios proporcionados directamente à entidade e que não têm um valor que razoavelmente lhe possa ser atribuído, o mesmo ponto refere os conselhos técnicos e de comercialização gratuitos e a concessão de garantias.

Como exemplo de auxílio que não possa ser distinguido das operações comerciais da entidade, é referida uma política de aquisições responsável por parte das vendas da entidade.

A atribuição dos subsídios implica segundo o ponto 13.2 das notas explicativas (Definições), o cumprimento passado ou futuro por parte do beneficiário de certas condições relacionadas com a actividade operacional da entidade. Os subsídios do Governo são às vezes denominados como dotações, subvenções ou prémios.

Ainda segundo o mesmo ponto, estes classificam-se como subsídios ao investimento, quando se relacionem com activos cuja condição primordial é que a entidade a que eles se propõe deve comprar, construir ou por qualquer forma adquirir imobilizados. Podem estes ter associadas condições que restrinjam o tipo ou localização dos activos ou dos períodos durante os quais devem ser adquiridos ou detidos. Os subsídios à exploração são aqueles que não se enquadrem no âmbito de subsídios a investimentos.

De acordo com o ponto 6.4.4 das políticas contabilísticas (Subsídios), os subsídios do Governo só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:

- (a) a empresa cumprirá as condições a eles associadas; e
- (b) os subsídios serão recebidos.

### 1.2.5.1. Subsídio ao investimento associado a um activo depreciable



No âmbito de um programa de apoio ao investimento, foi atribuído em 15 de Janeiro de N um subsídio para a aquisição de uma máquina industrial que suportava a aquisição da mesma em 50% no montante de 750.000 Kz. A máquina foi adquirida a um fornecedor nacional, em 02 Janeiro de N, pelo montante de 1.500.000 Kz.

O pagamento foi efectuado em 30 de Janeiro.

A vida útil estimada da máquina é de 5 anos.

Proceda ao reconhecimento contabilístico relativo à aquisição da máquina e da atribuição do subsídio à sociedade por parte do Estado e o reconhecimento contabilístico relativo à amortização da máquina durante o primeiro ano de utilização.

Pretende-se o reconhecimento contabilístico relativo à amortização da máquina durante o primeiro ano de utilização.

#### Resolução



Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo à aquisição da máquina, ao registo do subsídio, às amortizações do exercício e regularização da conta subsídios.

#### Contabilização



<b>11.3.x</b>		<b>37.6.3</b>		<b>73.1.3</b>	
(1)	1.500.000	(5)	150.000	750.000	(2)
<b>37.1.1</b>		<b>18.1.3</b>		<b>63.4</b>	
(3)	1.500.000			300.000	(4)
	1.500.00				150.000
				<b>43.1.1</b>	
				(2)	750.000
					1.500.000
					(3)

(1) Aquisição (a crédito) da máquina  
 (2) Recebimento do subsídio  
 (3) Pagamento ao fornecedor  
 (4) Amortização da máquina adquirida  
 (5) Imputação de uma parcela do subsídio aos proveitos do período (na proporção do reconhecimento da amortização associada)

**(1) 02 de Janeiro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.3.x	Imobilização corpóreas / Equipamentos básico	1.500.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		1.500.000

**(2) 15 de Janeiro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	750.000	
37.6.3	Proveitos a repartir por períodos futuros / Subsídios para investimento		750.000

Subsídio atribuído = 50% do custo de aquisição do activo =  $50\% \times 1.500.000 = 750.000$ .

**(3) 30 de Janeiro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo	1.500.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		1.500.000

**(4) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	300.000	
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		300.000

Amortização durante o primeiro ano de vida útil da máquina =  $1.500.000 / 5 = 300.000$

**(5) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.6.3	Proveitos a repartir por períodos futuros / Subsídios para investimento	150.000	
63.4	Outros proveitos operacionais / Subsídios ao investimento		150.000

Imputação de uma parcela do subsídio atribuído aos proveitos do período =  $300.000 \times 50\%$  (percentagem do subsídio ao investimento atribuído) = **150.000**

Este procedimento mantém-se até ao final da vida útil do activo, momento em que o bem se encontrará totalmente amortizado e a conta 37.6.3 – Outros valores a receber e a pagar / Subsídios ao investimento encontrar-se-á saldada.

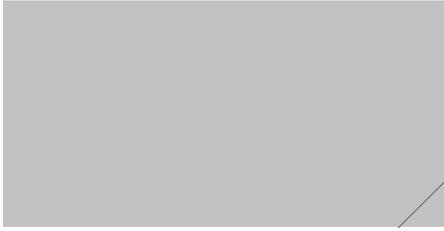
Qualificamos a verba atribuída pelo governo como um auxílio à empresa enquadrado no ponto 19.3 das notas explicativas (Situações particulares), que assim considera as transferências a fundo perdido de recursos financeiros mediante condições.

Ainda segundo o ponto 13.2 das notas explicativas (Definições), estes classificam-se como subsídios ao investimento, quando se relacionem com activos cuja condição primordial é que a entidade a que eles se propõe deve comprar, construir ou por qualquer forma adquirir imobilizados. Podem estes ter associadas condições que restrinjam o tipo ou localização dos activos ou dos períodos durante os quais devem ser adquiridos ou detidos.

O recebimento do subsídio, por si só, não prova que de facto as condições do subsídio foram ou irão ser cumpridas. O rédito proveniente dos mesmos deve ser reconhecido numa base sistemática durante os períodos necessários para os balancear com os custos relacionados que se pretende que eles compensem, como explicita o ponto 6.4.4 das políticas contabilísticas (Subsídios).

**Comentário à Resolução**

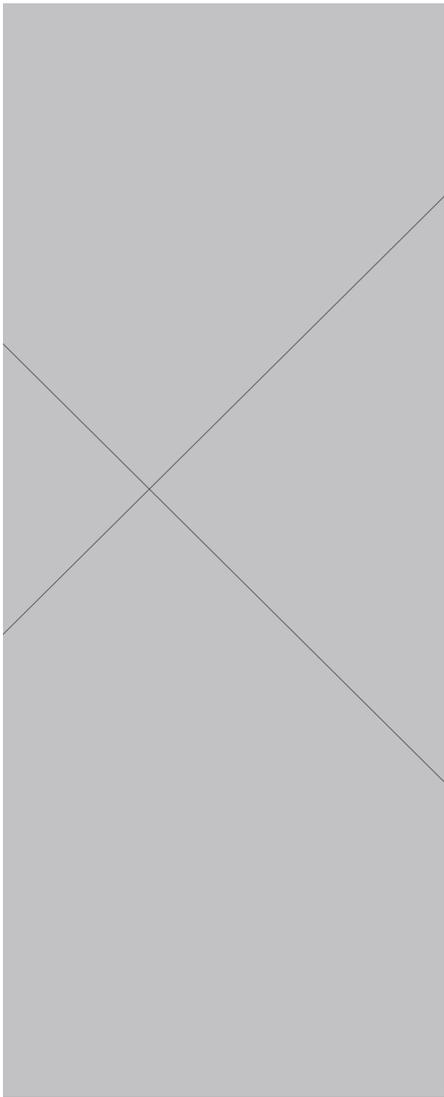
Qualificamos a verba atribuída pelo Governo como um subsídio ao investimento, pois ela destina-se a compartilhar a aquisição de um imobilizado corpóreo enquadrando-se assim no ponto 13.2 das notas explicativas (Definições).



2.

---

EXISTÊNCIAS





## 2. EXISTÊNCIAS

Existências são activos detidos para venda no decurso normal da actividade operacional da empresa que resultem do processo de produção e se destinem à venda, ou activos que se destinem a ser consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços, e que revistam a forma de matérias ou materiais de consumo, do ponto 6.2.4 Políticas Contabilísticas – Critérios para reconhecimento (Existências).

O custo das existências deve incluir o custo de aquisição, custo de conversão e outros custos incorridos para colocar as existências no seu local e na sua condição para utilização ou venda de acordo com o ponto 7.2.5 Políticas Contabilísticas – Valorimetria (Existências).

O custo das existências deve incluir além do preço de compra: Direitos de importação e outros impostos (que não sejam posteriormente recuperáveis); Custos de transporte; Custos de manuseamento; e Outros custos directamente atribuíveis à compra, razão pela qual se incluiu no custo da compra o imposto sobre o consumo suportado.

Ainda de acordo com o ponto 6.2 das Notas Explicativas (Existências – definições e situações particulares) encontram-se excluídos do custo dos inventários, devendo ser reconhecidos como custos no período em que ocorrem, entre outros, os custos referentes a quantias anormais de matérias desperdiçadas, de mão de obra ou de outros custos de produção como custos de armazenamento, a menos que esses custos sejam necessários no processo de produção, anterior a um novo estágio de produção; custos administrativos que contribuam para colocar os inventários nos seus locais actuais e na sua condição de uso ou venda e o custos de venda.

Estando identificados os factores que influenciam a formação do custo das existências, as empresas no decurso da sua actividade operacional necessitam também de um sistema de informação que lhes permita apurar o custo das mercadorias vendidas, por forma a poderem determinar não só a margem bruta das vendas, mas também que as auxilie na gestão eficaz do seu stock.

Essa informação pode ser conseguida através de dois sistemas de inventariação designados Sistema de Inventário Intermitente (SII) e Sistema de Inventário Permanente (SIP).

O SII caracteriza-se pelo apuramento do custo das mercadorias vendidas ser feito de forma indirecta, fazendo a inventariação física das mercadorias no final do período ou noutro momento que a empresa julgue apropriado, valorizando-as através do método de custeio escolhido. Só nessa altura é que se salda a conta 21 – Compras, por contrapartida da respectiva conta de mercadorias.

O Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas é então apurado através da seguinte fórmula [CMVMC = Existência inicial + Compras Líquidas (compras – devoluções – descontos e abatimentos) – Existência final]. Este sistema apresenta como principal limitação a falta de informação sobre o custo das existências vendidas, informação essa só disponível após o apuramento das existências finais em armazém.

O SIP por sua vez, permite não só o apuramento imediato do custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas como também fornece informação actualizada sobre as existências detidas. O seu registo evidencia, a qualquer momento, a identificação dos bens existentes em armazém quanto à sua natureza, quantidade, custos unitários e globais. Possibilita assim o apuramento imediato do custo de cada venda, apresentando-se a conta 21 – Compras, permanentemente saldada.

### 2.1. COMPRAS E ENTRADAS EM ARMAZÉM

Os custos de aquisição de existências incluem o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (que não sejam posteriormente recuperáveis pela entidade) e custos de transporte, manuseamento e outros custos directamente atribuíveis à compra dos bens, líquidos de descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes, de acordo com o ponto 7.2.5 das Políticas Contabilísticas – Valorimetria (Existências).

As principais questões que se colocam na formação do custo das existências, são nomeadamente questões relacionadas com:

- Custo de aquisição;
- Contas de fornecedores apropriadas a utilizar;
- Aquisições em moeda estrangeira e os câmbios a utilizar;
- Descontos comerciais
- Descontos financeiros (desconto de pronto pagamento obtido);
- Adiantamentos com e sem preço fixado.



### 2.1.1. Compra a pronto com imposto sobre o consumo

A sociedade de *Revenda, Lda.* adquiriu, em 1 de Outubro, a um fornecedor nacional, *Produtor Lda*, 30 peças de equipamentos electrónicos a um preço unitário de 1500 Kz sujeito ao imposto sobre o consumo de 10%. O total da factura é de 49.500 Kz, com pagamento imediato através de transferência bancária

Pretende-se o tratamento contabilístico relativo ao facto acima mencionado.

#### Resolução



Esta resolução envolve a formação do custo de aquisição, a transferência desse custo da compra para “armazém” e o pagamento imediato ao fornecedor efectuado por transferência bancária

#### Contabilização



21.2.x		26.x*		43.1.1	
(1)	49.500	49.500	(2)	(2)	49.500
					(1)

(1) Compra a pronto (com imposto incluído)  
 (2) Transferência do custo de aquisição para mercadorias (armazém)

#### (1) 01 de Outubro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
21.2.x	Compras / Mercadorias / Mercadoria x	49.500	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		49.500

$45.000 (30 \times 1500 \text{ Kz}) + 4.500 (10\% \times 45.000) = 49.500$

#### (2) 01 de Outubro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
26.x*	Existências / Mercadoria x	49.500	
21.2.x	Compras / Mercadorias / Mercadoria x		49.500

**Nota:** Este exercício está feito partindo da hipótese que a empresa utiliza o Sistema de Inventário Permanente (SIP). Caso utilize o Sistema de Inventário Intermitente (SII) então o lançamento nº 2 não seria feito.

O custo das existências deve incluir além do preço de compra, direitos de importação e outros impostos (que não sejam posteriormente recuperáveis); custos de transporte; custos de manuseamento; outros custos directamente atribuíveis à compra, razão pela qual se incluiu no custo da aquisição o imposto sobre o consumo suportado de acordo com o ponto 7.2.5 das Políticas contabilísticas (Existências).



### Comentário à Resolução

\*À excepção da subconta 26.9, todas as restantes subcontas da conta 26 não têm conteúdo específico, podendo cada entidade proceder à abertura de subcontas no sentido de uma melhor informação e controlo das suas existências.

A criação das subcontas pode ser efectuada em função das suas necessidades específicas, como seja pelo tipo de mercadoria ou pela sua localização.

Podemos pois ter subcontas como por exemplo:

Divisão em função do tipo (grupo) de produtos:

- 26.1 Electrodomésticos
- 26.2 Alimentares
- 26.2.01 Perecíveis
- 26.2.01.01 Arroz
- 26.2.01.01.01 Arroz marca X
- 26.2.01.01.01.01 Arroz marca X loja B

Divisão em função da localização:

- 26.1 Loja A
- 26.2 Loja B
- 26.2.01 Alimentares
- 26.2.01.01 Perecíveis
- 26.2.01.01.01 Arroz
- 26.2.01.01.01.01 Arroz marca X



Ter em atenção que mesmo sendo uma compra a pronto pagamento, e por uma questão de controle da empresa, poder-se-ia passar a compra por uma conta de fornecedores ou seja:

#### (2) 01 de Outubro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
21.2.x	Compras / Mercadorias / Mercadoria x	49.500	
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais		49.500

#### (2) 01 de Outubro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais	49.500	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		49.500



### Comentário à Resolução

A conta 32.1.2.1 / 32.1.2.2 não tem subcontas explícitas no PGC – Lista de contas, podendo ser desdobrada em função das necessidades informativas de cada entidade.

Por exemplo, para melhor controlo das obrigações poderão ter subcontas que melhor identifiquem fornecedor:

- 32.1.2.1 - Nacionais
- 32.1.2.01 - Fornecedor Produtor, Lda
- 32.1.2.02 - Fornecedor Luanda, S.A
- 32.1.2.2 - Estrangeiros
- 32.1.2.2.01 - Fornecedor Lisboa, S.A
- 32.1.2.2.02 - Fornecedor Americano, Lda

## 2.1.2. Compra a crédito a uma associada



A Sociedade de Revenda, S.A. adquiriu, em 2 de Janeiro, 50 unidades do equipamento industrial XS 23 ao preço unitário de 1.200 Kz ao fornecedor Kapa que é uma empresa associada (entidade relacionada). O prazo de pagamento é de 30 dias e foi efectuado em 2 de Fevereiro.

Pretende-se o tratamento contabilístico a adoptar relativamente aos factos acima mencionados.

## Resolução



Esta resolução envolve uma compra a crédito e o pagamento ao fornecedor, tendo este uma relação de dependência com a nossa empresa.

## Contabilização



<b>21.2.x</b>		<b>32.1.1.2</b>	
(1) 60.000	60.000 (2)	(3) 60.000	60.000 (1)
<b>26.x*</b>		<b>43.1.1</b>	
(2) 60.000			60.000 (3)

(1) Compra a crédito ( a um fornecedor que é entidade relacionada – associada)  
 (2) Transferência do custo da compra para mercadorias  
 (3) Pagamento ao fornecedor

### (1) 02 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
21.2.x	Compras / Mercadorias / Mercadoria XS23	60.000	
32.1.1.2	Fornecedores-correntes / Grupo / Associadas		60.000

### (2) 02 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
26.x*	Existências / Mercadoria XS23	60.000	
21.2.x	Compras / Mercadorias / Mercadoria XS23		60.000

### (3) 02 de Fevereiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.1.2	Fornecedores-correntes / Grupo / Associadas	60.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		60.000

**Nota:** Este exercício está feito partindo da hipótese que a empresa utiliza o Sistema de Inventário Permanente (SIP). Caso utilize o Sistema de Inventário Intermitente (SII) então o lançamento nº 2 não seria feito.

O conceito de entidade relacionada encontra-se previsto no ponto 20.1 das Notas Explicativas (Definições), e abrange, de entre outras, subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos, para além do pessoal chave da gestão e membro íntimo da família destes. O normativo refere a necessidade de haver as divulgações necessárias à compreensão dos efeitos das transacções com partes em relação de dependência nas demonstrações financeiras da entidade que relata, no que se refere às quantias e os tipos de natureza das transacções, à natureza do relacionamento entre as partes e as políticas de determinação do preço, de modo a que se possa avaliar o potencial efeito desse relacionamento nas demonstrações financeiras.

No seguimento dessa orientação, o ponto 5.2 das Notas explicativas (Definições), define o conceito de «influência significativa» como o poder de participar nas decisões de política operacional e financeira da empresa, mas sem nunca assumir o controlo dessas políticas. Presume que essa influência existe «quando a investidora detiver directa ou indirectamente, através das suas subsidiárias, mais de 20% do poder de voto da investida, a menos que possa ser demonstrado que tal não se verifica». Presume ainda que mesmo existindo menos de 20% dos direitos de voto, essa influência pode existir tendo então que ser claramente demonstrada.

Então, uma empresa subsidiária caracteriza-se nos termos do mesmo ponto do PGC, como «aquela que é controlada por outra empresa (conhecida como empresa mãe)» e uma empresa associada, «aquela em que a detentora exerce uma influência significativa e que não seja uma subsidiária».



### Comentário à Resolução

Como indicado no exercício anterior, a inclusão do imposto sobre o consumo na formação do custo de aquisição, decorre do ponto 7.2.5 das Políticas contabilísticas (Existências) que prescreve para a composição do mesmo, entre outros, os direitos de importação e outros impostos que não sejam posteriormente recuperáveis. Neste exercício não estava explícito se a factura do fornecedor continha ou não o imposto sobre o consumo, sendo que para nós adquirentes (compradores) essa informação não era relevante, pois consideraríamos como custo de aquisição o total da factura com ou sem imposto.

Quanto à conta de fornecedores a utilizar, havendo uma transacção de compra de mercadorias a uma entidade com a qual temos uma relação de dependência, a mesma deve ter em atenção esse facto.

Sendo a empresa Kapa nossa associada, justifica-se a utilização da conta 32.1.1.2 refletindo assim a relação de dependência com este nosso fornecedor. Se a compra fosse feita a uma empresa subsidiária, então seria usada a conta 32.1.1.1. Caso a empresa Kapa não estivesse em relação de dependência com a Sociedade de Revenda, S.A., utilizar-se-ia a conta 32.1.2.1 Fornecedores-correntes – Não grupo – Nacionais.

De modo a prestar uma melhor informação, sugerimos a subdivisão das contas do grupo em:

- 32.1.1.1 – Subsidiárias
- 32.1.1.1.1 – Nacionais
- 32.1.1.1.2 – Estrangeiras
- 32.1.1.2 – Associadas
- 32.1.1.2.1 – Nacionais
- 32.1.1.2.2 – Estrangeiras

Como se verifica uma relação de dependência entre as duas empresas, de acordo com o PGC, este facto deve ser devidamente divulgado nas Notas às contas das Demonstrações financeiras.

\* No que se refere à 26.x, ver comentário à resolução do exercício 2.1.1



### Apontamento Fiscal

Ter em atenção o conceito fiscal de preços de transferência e as suas implicações previstas no Código do Imposto Industrial, aplicável às relações comerciais entre entidades que tenham entre si relações de dependência, os métodos de determinação dos preços de transferência permitidos e a informação necessária reunir na construção do dossier “preço de transferência” para uma possível avaliação por parte da Direcção Nacional de Impostos.



### 2.1.3. Compra com custos adicionais de transporte e manuseamento

A sociedade de Revenda, Lda. adquiriu, em 1 de Outubro, a um fornecedor nacional, 30 peças de mobiliário para revenda a 7.500 kz, incorrendo ainda em custos de transporte de 50.000 kz. O total da factura perfaz 275.000 Kz (Imposto sobre o Consumo incluído), tendo sido o pagamento efectuado, por cheque, em 7 de Novembro.

No dia 6 de Outubro foram pagos 20.000 kz, em numerário, relativo aos custos de manuseamento, descarga e arrumação da mercadoria, conforme documento Venda a Dinheiro n.º 17 da Empresa Transportes, Lda (este pagamento foi efectuado através do fundo fixo de caixa).

Pretende-se o tratamento contabilístico relativo aos factos acima mencionados, tendo em conta que o pagamento foi efectuado dentro do prazo acordado, conforme condições estipuladas com o fornecedor.

### Resolução



A resolução deste caso envolve a aquisição de existências (mercadorias); o apuramento do custo de aquisição que inclui os custos adicionais, custos de transporte e manuseamento; a transferência desse custo para “armazém”; e os pagamentos a pronto e a crédito aos fornecedores.

## Contabilização



21.2.x			32.1.2.1			26.x*		
(1)	275.000	295.000 (3)	(4)	275.000	275.000 (1)	(3)	295.000	
(2)	20.000							
			43.1.1			45.1.1		
				275.000 (4)			20.000 (2)	

- (1) Preço de compra da mercadoria (custos de compra + transporte)  
 (2) Custos de manuseamento a incluir no custo da compra  
 (3) Transferência dos custos de compra para mercadorias  
 (4) Pagamento ao fornecedor da Factura

## (1) 01 de Outubro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
21.2.x	Compras / Mercadorias / Mercadoria x	275.000	
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais		275.000

## (2) 06 de Outubro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
21.2.x	Compras / Mercadorias / Mercadoria x	20.000	
45.1.1	Caixa / Fundo fixo / Caixa x		20.000

## (3) 06 de Outubro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
26.x*	Existências / Mercadorias / Mercadoria x	295.000	
21.2.x	Compras / Mercadorias / Mercadoria x		295.000

**Nota importante:** Este exercício está feito partindo da hipótese que a empresa utiliza o Sistema de Inventário Permanente (SIP). Caso utilize o Sistema de Inventário Intermitente (SII) este lançamento não seria feito.

## (4) 07 de Novembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais	275.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		275.000



Ter em atenção que, o custo das existências deve incluir além do preço de compra:  
 Direitos de importação e outros impostos (que não sejam posteriormente recuperáveis).  
 Custos de transporte.  
 Custos de manuseamento.  
 Outros custos directamente atribuíveis à compra dos bens.



## Comentário à Resolução

Mesmo para compras a pronto pagamento, por uma questão de controlo interno, aconselha-se proceder a dois registos: o movimento do reconhecimento de compra e de dívida ao fornecedor e o registo do pagamento desta obrigação. A utilização deste procedimento será uma acção facilitadora aquando a conferência / conciliação de conta de fornecedor e respectivos elementos por este enviados.

\* No que se refere à 26.x ver comentário à resolução do exercício 2.1.1

## 2.1.4. Compra a crédito a um fornecedor estrangeiro



A Sociedade de Luanda, Lda. adquiriu, em 7 de Julho, ao fornecedor New York, Ltd. 4.500 unidades da mercadoria K a um custo unitário de 2 USD, tendo efectuado o pagamento em 7 de Agosto.

Os câmbios na óptica do banco eram os seguintes:

Data	Moeda	Compra	Venda
7 de Julho	USD	0.0104	0.0103
7 de Agosto	USD	0.0103	0.0102

Nota: Os valores apresentados representam o valor de 1 Kz em unidades de Moeda

Para o desalfandegamento dos produtos, a Sociedade de Revenda, S.A. incorreu ainda em custos no valor de 183.495 kz conforme factura/nota de despesas do despachante dessa data (07 de Julho). O pagamento ao despachante foi efectuado de imediato, por transferência bancária.

Pretende-se o tratamento contabilístico relativo aos factos acima mencionados.

## Resolução



A resolução deste caso implica o reconhecimento da aquisição de matérias-primas a um fornecedor americano, residente fora do território de Angola e em moeda diferente do Kwanza. Implica ainda o reconhecimento de eventuais diferenças cambiais relacionadas com o passivo assumido.

## Contabilização



21.2.x		26.x*		32.1.2.2	
(1)	873.786	1.057.281	(3)	(3)	1.057.281
(2)	183.495			(4)	873.786
					873.786
					(1)
		43.1.1		76.2.1	
		183.495	(2)	(4)	8.567
		882.353	(4)		

(1) Compra de mercadorias no mercado estrangeiro (contravalor da compra em kwanzas)  
 (2) Custos de desalfandegamento das mercadorias incorporáveis ao custo de aquisição (inclui imposto sobre o consumo) com pagamento imediato  
 (3) Transferência das compras para mercadorias  
 (4) Pagamento ao fornecedor estrangeiro, com o reconhecimento simultâneo de diferenças de câmbio desfavoráveis

### (1) 07 de Julho

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
21.2.x	Compras / Mercadorias / Mercadoria K	873.786	
32.1.2.2	Fornecedores-correntes / Não grupo / Estrangeiros		873.786

Valor de aquisição em kz = (4.500 unidades x 2 USD) x (1 / 0,0103) = **873.786** (Valor arredondado à unidade) uma vez que 1 USD = 0,0103 Kz.

### (2) 07 de Julho

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
21.2.x	Compras / Mercadorias / Mercadoria K	183.495	
43.1.1.	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		183.495

### (3) 07 de Julho

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
26.x*	Existências / Mercadoria K	1.057.281	
21.2.x	Compras / Mercadorias / Mercadoria K		1.057.281

**Nota importante:** Este exercício está feito partindo da hipótese que a empresa utiliza o Sistema de Inventário Permanente (SIP). Caso utilize o Sistema de Inventário Intermitente (SII) este lançamento não seria feito.

## (4) 07 de Agosto

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.2	Fornecedores-correntes / Não grupo / Estrangeiros	873.786	
76.2.1	Diferenças de câmbio desfavoráveis / Realizadas	8.567	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		882.353

Pagamento **882.353** [(4.500 unidades × 2,0 USD) × (1/0,0102) (câmbio à data do pagamento)]  
 Diferença de câmbio desfavorável = **873.786** (registo inicial) – **882.353** (pagamento) = **8.567**

A Sociedade Luanda, Lda. efectuou uma compra de mercadorias a uma entidade estrangeira cuja moeda de facturação é o Dolar. Perante este facto, existem duas questões relacionadas com as alterações na taxa de câmbio que merecem alguma ponderação: quais as taxas de câmbio a utilizar para a valorimetria inicial (no momento do registo da facturação) e subsequente (à data do pagamento), uma vez que a moeda funcional da entidade Luanda Lda é o Kwanza e como proceder ao reconhecimento das diferenças cambiais que possam surgir.

Note-se que as taxas de câmbio são apresentadas na óptica do banco, logo há que verificar qual a operação que este irá realizar (compra ou venda de moeda) para aplicar a respectiva taxa cambial.

Assim sendo, uma vez que a transacção é realizada na moeda estrangeira, verifica-se que no momento da liquidação da dívida a entidade terá de pagar nessa moeda estrangeira, o que significa que a entidade irá ao banco comprar a moeda estrangeira. A entidade bancária está a vender moeda estrangeira, e uma vez que os câmbios estão apresentados na óptica do banco, então deve ser escolhido o câmbio da venda para efectuar os cálculos.



## Comentário à Resolução

\* No que se refere à 26.x ver comentário à resolução do exercício 2.1.1



## Apontamento Fiscal

A operação apresentada é classificada pela Direcção Nacional de Alfândegas como uma operação aduaneira enquadrada no conceito de importação, sujeita ao regime previsto em sede dos direitos aduaneiros, Imposto de Selo, etc, como refere o Artº. 13ª Decreto Presidencial nº6/11 de 30 de Dezembro.

## 2.1.5. Compra com desconto de pronto pagamento



A Sociedade ABC, Lda. adquiriu, em 10 de Junho, 5 unidades de mercadorias a 23.000 Kz cada conforme a factura nº 25 enviado pelo fornecedor. Nas condições de pagamento era referido que seria concedido um crédito de 60 dias e concedido um desconto de 3% caso o pagamento fosse efectuado no prazo de 15 dias.

Aproveitando o excedente de tesouraria que a empresa dispunha àquela data, esta optou pelo pagamento a 20 de Junho, usufruindo do desconto financeiro oferecido pelo seu fornecedor.

Pretende-se o tratamento contabilístico relativo aos factos acima mencionados.

## Resolução



Esta resolução envolve a compra de mercadorias a um fornecedor nacional com desconto de pronto pagamento.

## Contabilização



21.2.x		32.1.2.1		26.x*	
(1)	115.000	(2)	115.000	(1)	115.000
		(3)	115.000	(2)	115.000
		43.1.1		66.3.x	
			111.550	(3)	3.450
					(3)
(1)	Compra da mercadoria				
(2)	Transferência do custo de aquisição para mercadorias (armazém)				
(3)	Pagamento ao fornecedor com desconto de pronto pagamento				

**(1) 10 de Junho**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
21.2.x	Compras / Mercadorias / Mercadoria x	115.000	
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais		115.000

**(2) 10 de Junho**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
26.x*	Existências / Mercadoria x	115.000	
21.2.x	Compras / Mercadorias / Mercadoria x		115.000

**Nota importante:** Este exercício está feito partindo da hipótese que a empresa utiliza o Sistema de Inventário Permanente (SIP). Caso utilize o Sistema de Inventário Intermitente (SII) este lançamento não seria feito.

**(3) 20 de Junho**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais	115.000	
66.3.x	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Descontos de pronto pagamentos obtidos		3.450
43.1.1	Meios monetários / Depósitos à ordem / Banco x		111.550

Desconto de pronto pagamento = 115.000 (dívida ao fornecedor) × 3% = 3.450

O ponto 7.2.5 das Políticas Contabilísticas (Existências), estabelece que “os custos de compra de inventários incluem (...) custos de transporte, manuseamento e outros custos directamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, de materiais e de serviços (...). Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes deduzem-se na determinação dos custos de compra.” Nesse sentido, os descontos financeiros, por possuírem natureza distinta dos descontos comerciais, não devem ser deduzidos ao custo dos inventários.

**Comentário à Resolução**

\* No que se refere à 26.x ver comentário à resolução do exercício 2.1.1

### 2.1.6. Compra com desconto comercial e financeiro (desconto de pronto pagamento)



A Sociedade ABC, Lda. adquiriu em 15 de Julho, cinco computadores para satisfação das encomendas dos seus clientes pela quantia de 160.000 kz cada.

A quando da aquisição foi negociado com o fornecedor os seguintes descontos:

- Comercial: 10%;
- Financeiro 3% (caso o pagamento fosse efectuado no prazo de 15 dias)

Após a recepção do documento do fornecedor, os serviços financeiros verificaram que faltava o desconto comercial de 10%, anteriormente acordado. Contactado o fornecedor este enviou no dia 19 de Julho a Nota de Crédito n.º 7, no montante de 80.000 kz.

O pagamento foi realizado em 28 de Julho, usufruindo assim do desconto de pronto pagamento de 3%.

Pretende-se o tratamento contabilístico relativo aos factos acima mencionados.

**Resolução**

Esta resolução envolve a aquisição de existências (mercadorias) a um fornecedor nacional com um desconto comercial e um desconto financeiro associados à aquisição.

## Contabilização



21.2.x				32.1.2.1				21.8.x			
(1)	800.000	800.000	(3)	(2)	80.000	800.000	(1)	(3)	80.000	80.000	(2)
				(4)	720.000						
26.x*				43.1.1				66.3.x			
(3)	720.000				698.400	(4)				21.600	(4)

(1) Compra da mercadoria  
 (2) Nota de crédito do fornecedor  
 (3) Transferência do custo de compra para mercadorias  
 (4) Pagamento ao fornecedor com desconto de pronto pagamento

## (1) 15 de Julho

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
21.2.x	Compras / Mercadorias / Mercadoria x	800.000	
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais		800.000

## (2) 19 de Julho

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais	80.000	
21.8.x	Compras / Descontos e abatimentos em compras		80.000

## (3) 19 de Julho

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
26.x*	Existências / Mercadoria x	720.000	
21.8.x	Compras / Descontos e abatimentos em compras	80.000	
21.2.x	Compras / Mercadorias / Mercadoria x		800.000

**Nota importante:** Este exercício está feito partindo da hipótese que a empresa utiliza o Sistema de Inventário Permanente (SIP). Caso utilize o Sistema de Inventário Intermitente (SII) este lançamento não seria feito.

## (4) 28 de Julho

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais	720.000	
66.3.x	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Descontos de pronto pagamentos obtidos		21.600
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		698.400

Desconto de pronto pagamento = 720.000 (dívida ao fornecedor) × 3% = 21.600

O ponto 7.2.5 das Políticas Contabilísticas (Existências) estabelece que “os custos de compra de inventários incluem (...) custos de transporte, manuseamento e outros custos directamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, de materiais e de serviços (...). Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes deduzem-se na determinação dos custos de compra.” Nesse sentido, os descontos comerciais deduzem-se aos custos dos inventários, e, os descontos financeiros, por possuírem natureza distinta dos descontos comerciais, não devem ser deduzidos ao custo dos inventários.

Tendo a conta 21 – Compras como objectivo a formação do custo de aquisição de mercadorias para posterior transferência para a conta de armazém em sistema de inventário permanente, não pode deixar de ser efectuado por contrapartida da mesma, previamente a essa transferência, a anulação do saldo existente na conta 21.8 – Descontos e abatimentos em compras, por forma a evidenciar o custo efectivamente suportado com a aquisição das mesmas.



### Comentário à Resolução

Ter em atenção que o custo de aquisição de um item pode estar disperso por mais de uma conta. Assim, por exemplo, na aquisição de uma mercadoria o custo de aquisição pode ser o somatório de valores que se encontrem na conta 21.2.x subtraído de eventuais devoluções que se tenha feito e registado na conta 21.7.x e subtraído ainda de eventuais descontos e abatimentos referente a esse item registado na conta 21.8.x.

Dado que as contas 21.7 e 21.8, não têm um conteúdo específico no PGC - Lista de contas, no sentido de melhor evidenciar e controlar custos e naturezas desses custos, sugere-se a seguinte subdivisão:

21.7 – Descontos e abatimentos em compras

21.7.1 – Em matérias-primas, subsidiárias e de consumo

21.7.2 – Em Mercadorias

21.8 – Devoluções de compras

21.8.1 – Em matérias-primas, subsidiárias e de consumo

21.8.2 – Em Mercadorias

\* No que se refere à 26.x ver comentário à resolução do exercício 2.1.1

### 2.1.7. Adiantamentos em Existências (mercadoria) com preço fixado



No dia 10 de Fevereiro, a empresa Luanda, Lda. efectuou um adiantamento ao seu fornecedor Loijas Prontas, S.A. de 50% do valor da compra de 250 unidades da mercadoria X ao preço unitário de 750 kz.

Em 15 de Março recebeu a mercadoria (factura n.º 455) relativa à encomenda feita em Fevereiro e procedeu à regularização do adiantamento efectuado nessa data.

O remanescente do pagamento da compra, foi efectuado a 10 de Abril.

Pretende-se registar os movimentos relativos à compra e pagamento da mercadoria X.

#### Resolução



? A resolução deste caso implica o reconhecimento de um adiantamento por conta da compra de mercadorias cujo preço foi previamente fixado.

#### Contabilização



28.2.x				43.1.1				21.2.x		
(1)	93.750	93.750	(3)		93.750	(1)	(2)	187.500	187.500	(4)
					93.750	(5)				
				32.1.2.1				26.x*		
		(3)	93.750	187.500	(2)	(4)	187.500			
		(5)	93.750							

- (1) Adiantamento ao fornecedor com preço fixado
- (2) Recebimento da mercadoria
- (3) Regularização do adiantamento efectuado ao fornecedor
- (4) Transferência do custo de aquisição para mercadorias
- (5) Pagamento do remanescente (50%) ao fornecedor

**(1) 10 de Fevereiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
28.2.x	Adiantamentos por conta de compras / Mercadorias / Mercadoria x	93.750	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		93.750

Valor do adiantamento:  $93.750 = (250 \text{ unidades} \times 750) \times 50\%$ .

**(2) 15 de Março**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
21.2.x	Compras / Mercadorias / Mercadoria x	187.500	
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais		187.500

**(3) 15 de Março**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais	93.750	
28.2.x	Adiantamentos por conta de compras / Mercadorias / Mercadoria x		93.750

**(4) 15 de Março**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
26.x*	Existências / Mercadoria x	187.500	
21.2.x	Compras / Mercadorias / Mercadoria x		187.500

**Nota importante:** Este exercício está feito partindo da hipótese que a empresa utiliza o Sistema de Inventário Permanente (SIP). Caso utilize o Sistema de Inventário Intermitente (SII) este lançamento não seria feito.

**(5) 10 de Abril**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais	93.750	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		93.750

Os adiantamentos por conta de compras com preço fixado devem ser reconhecidos em existências (conta 28) de acordo com o ponto 6.1 das Notas Explicativas, pois trata-se de uma existência identificada, em que se fixa o preço e constitui uma garantia para ambas as partes. Os adiantamentos sem preço fixado são entregas feitas pela entidade relativas a fornecimentos a efectuar por terceiros que devem ser reconhecidos na conta 32.9.1 – Fornecedores / Saldos devedores / adiantamentos.

**Comentário à Resolução**

Note que a conta 28.2 poderá ser subdividida de forma a identificar os fornecedores a quem a entidade fez o adiantamento, sendo também uma questão pertinente no que concerne à constituição, reforço ou reposição de uma provisão no âmbito de uma provisão para saldos devedores de fornecedores (38.2).

\* No que se refere à 26.x ver comentário à resolução do exercício 2.1.1

**2.2. PRODUÇÃO PRÓPRIA (RECONHECIMENTO E VALORIMETRIA INICIAL)**

Na valorimetria inicial, os Produtos acabados devem ser valorizadas ao custo (de produção).

O custo de produção é formado pelos seguintes componentes:

- Custo das matérias-primas, subsidiárias e de consumo consumidas;
- Custos de conversão;
- Outros custos.

Os custos de conversão de existências incluem, em conformidade com ponto 7.2.5 das Políticas Contabilísticas (Existências), os custos com o pessoal directamente envolvidos com a produção, imputação sistemática de gastos industriais fixos e variáveis, a depreciação e manutenção de edifícios e de equipamento fabril e os custos de gestão e administração da fábrica. Os gastos gerais de produção variáveis são os custos indirectos de produção que variam directamente, ou quase directamente, com o volume de produção tais como materiais indirectos.

A imputação dos gastos industriais fixos aos custos de conversão é baseada na capacidade normal produtiva da entidade (de acordo com o ponto 6.2 das Notas Explicativas). No entanto, a realidade produtiva por vezes pode colocar-se acima ou abaixo desta capacidade normal de produção provocando “sobreactividade” ou “subactividade”.

De acordo com o com o ponto 6.2 das Notas Explicativas (Definições em situações particulares): “A imputação de gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão é baseada na capacidade normal das instalações de produção. Neste mesmo ponto define que a capacidade normal é a produção que se espera que seja atingida em média durante uma quantidade de períodos ou de temporadas em circunstâncias normais, tomando em conta a perda de capacidade resultante da manutenção planeada. Os gastos industriais variáveis são imputados a cada unidade de produção com base no uso real das instalações de produção.”

O nível de actividade determina-se dividindo as quantidades produzidas pela capacidade normal da empresa:

$$\text{Nível real de produção (\%)} = \frac{\text{Quantidades produzidas (Produção real)}}{\text{Capacidade normal (Produção estimada)}} \times 100$$

As principais questões que se colocam na produção própria, são nomeadamente questões relacionadas com custo de produção

- Em sub e sobreactividade;
- Da incorporação (capitalização) dos custos de empréstimos obtidos;
- Valorização na situação de produção conjunta;
- Valorização dos subprodutos.



### 2.2.1. Custo de produção – Na situação de subactividade

A entidade Delta, S.A. comercializa o produto A que é por si produzido e teve durante o mês de Março uma produção de 17.100 unidades, tendo suportado e reconhecido os seguintes custos:

Custo de produção	kz
Consumo de matérias-primas	260.000
Mão-de-obra directa	345.000
Gastos gerais de produção variáveis	128.000
Custos indirectos de produção	248.000

Sabendo ainda que a capacidade normal de produção é de 18.000 unidades proceda à contabilização em 31 de Março.

#### Resolução



Esta resolução envolve o apuramento / cálculo dos custos indirectos de produção que devem ser considerados como gastos industriais de produção fixos, assim como o apuramento do custo dos produtos acabados.

#### Contabilização



24.1.x		64.2.x	
(1)	968.600	968.600	(1)

(1) Reconhecimento dos produtos acabados no caso de subactividade

#### (1) 31 de Março

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
24.1.x	Existências / Produtos acabados / Produto A	968.600	
64.2.x	Varição nos inventários de produtos acabados e de produção em curso / Produtos acabados / Produto A		968.600

O custo dos produtos acabados neste mês é de 968.600 kz calculado como segue:

Custo de produção	kz
Consumo de matérias-primas	260.000
Mão-de-obra directa variável	345.000
Gastos industriais de produção variáveis	128.000
Gastos industriais de produção fixos	235.600
<b>Total do Custo</b>	<b>968.600</b>

De notar que os custos constantes no quadro do enunciado são todos considerados custo de produção com excepção dos custos indirectos de produção que devem ser incorporados apenas em 235.600 kz (95% do total dos custos indirectos de produção), tendo em atenção a capacidade normal (ponto 6.2 das notas explicativas).

Gastos industriais de produção fixos = **235.600** [248.000 (Custos indirectos de produção) × 95%]

Percentagem de imputação = **95%** [17.100 Un (Quant. Produzidas) / 18.000 Un. (Capac.normal)]

A diferença de 12.400 (248.000 – 235.600) é reconhecida como custo do período.



#### Comentário à Resolução

Lembramos que aquando da venda dos produtos acabados, no caso da utilização do inventário permanente, o respectivo custo da venda (custo dos produtos vendidos) é debitado na conta 64.2.x por crédito da conta 24.1.x.

### 2.2.2. Custo de Produção – Na situação de sobreactividade



A entidade Delta, S.A. comercializa o produto A que é por si produzido e teve durante o mês de Abril uma produção de 21.600 unidades, tendo suportado os seguintes custos:

Custo de produção	kz
Consumo de matérias-primas	260.000
Mão-de-obra directa	345.000
Gastos industriais de produção variáveis	128.000
Gastos industriais de produção fixos	248.000

Sabendo ainda que a capacidade normal de produção é de 18.000 unidades proceda à contabilização em 30 de Abril.

#### Resolução



Esta resolução envolve o apuramento do custo dos produtos acabados, tendo em atenção que o apuramento / cálculo dos custos indirectos de produção que devem ser considerados como gastos industriais de produção fixos devem atender ao facto da empresa estar numa situação de sobreactividade (produção real superior à capacidade normal).

#### Contabilização



24.1.x	64.2.x
(1) 981.000	981.000 (1)

(1) Reconhecimento dos produtos acabados no caso de sobreactividade

## (1) 30 de Abril

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
24.1.x	Existências / Produtos acabados / Produto A	981.000	
64.2.x	Varição nos inventários de produtos acabados e de produção em curso / Produtos acabados / Produto A		981.000

O custo dos produtos acabados neste mês é de 981.000 kz calculado como segue:

Custo de produção	kz
Consumo de matérias-primas	260.000
Mão-de-obra directa variável	345.000
Gastos industriais de produção variáveis	128.000
Gastos industriais de produção fixos	248.000
<b>Total do Custo</b>	<b>981.000</b>



### Comentário à Resolução

Se os gastos industriais de produção fixos fossem incorporados em função da sua capacidade normal tal como prescreve o ponto 6.2 das Notas explicativas (Definições e situações particulares), obteríamos neste caso, em que se verifica uma sobreactividade, um valor a imputar (297.600)<sup>[1]</sup> que é superior aos custos reais (248.000). Assim, nos termos do mesmo ponto do PGC, deve a quantia de gastos fixos imputada a cada unidade de produção ser diminuída para que os inventários não sejam medidos acima do custo.

A técnica que considera a capacidade normal para imputação dos gastos industriais de produção fixos, é conhecida por “imputação racional”.

[1] Gastos industriais de produção fixos = 297.600 [248.000 (Custos indirectos de produção) x 120%]  
 Percentagem de imputação = 120% [21.600 Un (Quant. Produzidas) / 18.000 Un. (Capacidade normal)]

### 2.2.3. Produção própria — Capitalização dos custos dos empréstimos às existências



A entidade Construtora, Lda. iniciou em 20 de Junho do ano N a construção/produção de um prédio com destino à venda, prevendo-se que esteja pronto para comercialização no final do ano seguinte.

Para esta produção recorreu a um empreiteiro tendo, ainda no ano N, recebido as seguintes facturas e processado os respectivos pagamentos:

- 27 de Junho de N – Factura nº 1 do empreiteiro no valor de 1.200.000 kz e pago em 01 de Julho de N.
- 28 de Agosto de N – Factura nº 2 do empreiteiro no valor de 1.200.000 kz e pago em 01 de Setembro de N.
- 27 de Setembro de N – Factura nº 3 do empreiteiro no valor de 1.200.000 kz e pago em 01 de Outubro de N.

O remanescente dos pagamentos será realizado em N+1, em função do andamento da construção.

Por dificuldades de tesouraria, em geral, e atendendo também à necessidade dos pagamentos ao empreiteiro, a empresa pediu em 1 de Julho de N um empréstimo de 6.000.000 kz a uma taxa de juro anual de 5 % com pagamento semestral de juros postecipados por um período de 2 anos.

Em 31 de Dezembro de N foram pagos os juros do primeiro semestre no valor de 150.000 kz.

Com base nesta informação pretende-se o registo contabilístico, em N, dos factos descritos.

### Resolução



A resolução deste caso implica a análise dos custos de empréstimos e sua eventual inclusão nos custos das existências.

## Contabilização



32.1.2.1				23.x			43.1.1		
(3)	1.200.000	1.200.000	(1)	(9a)	3.600.000		(2)	6.000.000	1.200.000 (3)
(5)	1.200.000	1.200.000	(4)	(9b)	65.000				1.200.000 (5)
(7)	1.200.000	1.200.000	(6)						1.200.000 (7)
									150.000 (8)

33.1.1.x			76.1.1.1			75.1.x		
	6.000.000	(2)	(8)	150.000		(1)	1.200.000	
						(4)	1.200.000	
						(6)	1.200.000	

			64.1.x		
				3.600.000	(9a)
				65.000	(9b)

(1) Factura nº 1 do empreiteiro  
 (2) Reconhecimento do empréstimo obtido em 1 de Julho de N  
 (3) Pagamento ao empreiteiro em 1 de Julho de N (factura nº1)  
 (4) Factura nº 2 do empreiteiro  
 (5) Pagamento ao empreiteiro em 1 de Setembro de N (factura nº2)  
 (6) Factura nº 3 do empreiteiro  
 (7) Pagamento ao empreiteiro em 1 de Outubro de N (factura nº3)  
 (8) Juros do financiamento obtido  
 (9a) Inclusão do custo com o empreiteiro no custo do produto em curso  
 (9b) Inclusão (capitalização) dos juros no custo do produto em curso

## (1) 27 de Junho de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.1.x	Outros custos e perdas operacionais / Sub-contratos	1.200.000	
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais		1.200.000

## (2) 01 de Julho de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	6.000.000	
33.1.1.x	Empréstimos bancários / Moeda nacional / Banco x		6.000.000

## (3) 01 de Julho de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais	1.200.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		1.200.000

## (4) 28 de Agosto de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.1.x	Outros custos e perdas operacionais / Sub-contratos	1.200.000	
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais		1.200.000

## (5) 01 de Setembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais	1.200.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		1.200.000

**(6) 27 de Setembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.1.x	Outros custos e perdas operacionais / Sub-contratos	1.200.000	
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais		1.200.000

**(7) 01 de Outubro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais	1.200.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		1.200.000

**(8) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
76.1.1.1	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / De empréstimos / Bancários	150.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		150.000

**(9a) e (9b) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
23.x	Existências - Produtos e trabalhos em curso / Prédio	3.665.000	
64.1.x	Varição nos inventários de produtos acabados e de produção em curso / Produtos e trabalhos em curso		3.665.000

O PGC prevê a inclusão no custo do inventário dos custos de empréstimos em determinadas circunstâncias. No caso consideramos a quantia de 65.000 kz obtida de acordo com o quadro seguinte:

	Periodização mensal		Capitalização dos custos de empréstimos		Valor de juros como custo do período
<b>Jul</b>	$J = 6.000.000 \times 0,05 \times 1/12$	25.000	$J = 1.200.000 \times 0,05 \times 1/12$	5.000	20.000
<b>Ago</b>	$J = 6.000.000 \times 0,05 \times 1/12$	25.000	$J = 1.200.000 \times 0,05 \times 1/12$	5.000	20.000
<b>Set</b>	$J = 6.000.000 \times 0,05 \times 1/12$	25.000	$J = 2.400.000 \times 0,05 \times 1/12$	10.000	15.000
<b>Out</b>	$J = 6.000.000 \times 0,05 \times 1/12$	25.000	$J = 3.600.000 \times 0,05 \times 1/12$	15.000	10.000
<b>Nov</b>	$J = 6.000.000 \times 0,05 \times 1/12$	25.000	$J = 3.600.000 \times 0,05 \times 1/12$	15.000	10.000
<b>Dez</b>	$J = 6.000.000 \times 0,05 \times 1/12$	25.000	$J = 3.600.000 \times 0,05 \times 1/12$	15.000	10.000
		<b>150.000</b>		<b>65.000</b>	85.000

O cálculo dos custos de empréstimos a capitalizar poderia ser realizado de outras formas como por exemplo:

- Pagamento em 1 de Julho de N – 1.200.000  
Este dispêndio gerou a utilização de parte do empréstimo durante 6 meses (desde 1.07 até 31.12). Assim o juro a capitalizar deste dispêndio seria  $1.200.000 \times 5\% \times 6/12 = 30.000$
- Pagamento em 1 de Setembro de N – 1.200.000  
Este dispêndio gerou a utilização de parte do empréstimo durante 4 meses (desde 1.09 até 31.12). Assim o juro a capitalizar deste dispêndio seria  $1.200.000 \times 5\% \times 4/12 = 20.000$
- Pagamento em 1 de outubro de N – 1.200.000  
Este dispêndio gerou a utilização de parte do empréstimo durante 3 meses (desde 1.10 até 31.12). Assim o juro a capitalizar deste dispêndio seria  $1.200.000 \times 5\% \times 3/12 = 15.000$
- Total dos juros a capitalizar = 65.000 (30.000 + 20.000 + 15.000).

Relativamente ao início da capitalização dos custos dos empréstimos esta deve começar quando os dispêndios com o activo estejam a ser incorridos.

**Comentário à Resolução**

Tendo-se verificado as condições para que este activo se classificasse como qualificável, é do livre arbítrio da empresa a capitalização dos custos dos empréstimos obtidos ou seja a sua inclusão ou não na formação do custo de produção do prédio. Caso a empresa decidisse não incorporar os juros suportados no activo, o lançamento nº 9b não existiria.



### 2.2.4. Produção simultânea (conjunta) e subproduto

A empresa “Amendoeira em flor” dedica-se ao fabrico de amêndoas. A matéria-prima desta entidade é “amêndoa com casca” e o processo produtivo inicia-se com a operação de “descasque e pelagem” de onde saem três produtos: a amêndoa grande; a amêndoa pequena; e a amêndoa partida.

Durante o mês de Dezembro consumiu 36.000 Kgs da Matéria-prima Amêndoa (das 50.000 Kgs que estavam em stock) que saíram do armazém a 200 Kz por kg e suportou custos com mão-de-obra de 700.000 kz. Teve ainda de suportar um conjunto de custos com gastos industriais de produção de 1.100.000 kz.

Sabendo ainda que:

- A empresa considera a amêndoa partida como subproduto;
- O preço de venda é de 500 kz e de 300 kz respectivamente para a amêndoa grande e para a amêndoa pequena;
- A amêndoa partida é vendida por 110 kz por Kg e que para a sua venda temos que suportar custos específicos de embalagem e expedição de 50.000 kz;
- A produção do mês foi de: 16.000 Kg de amêndoa grande; 15.000 Kg de amêndoa pequena, e de 5.000 Kg de amêndoa partida.

Considerando o exposto proceda ao reconhecimento e à valorimetria da produção do mês.

### Resolução



A resolução deste caso implica a análise de um processo de produção em que resulta uma produção simultânea (conjunta) e um subproduto, bem como o registo inicial do custo das existências (produtos acabados e subproduto).

### Contabilização



<b>22.1.x</b>		<b>71.1.x</b>		<b>64.1.x</b>	
(0)	10.000.000	7.200.000	(1)	(1)	7.200.000
					5.440.000 (3a)
					3.060.000 (3b)
<b>24.1.x</b>		<b>25.1.x</b>		<b>64.4.x*</b>	
(3a)	5.440.000		(2)	500.000	
(3b)	3.060.000				500.000 (2)

(0) Saldo inicial da matéria-prima  
 (1) Consumo de matérias-primas  
 (2) Custo de produção do subproduto – Amêndoa Partida  
 (3a) Custo de produção do produto – Amêndoa Grande  
 (3b) Custo de produção do produto – Amêndoa Pequena

#### (1) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
71.1.x	Custo das existências vendidas / Matérias-primas	7.200.000	
22.1.x	Existências / Matérias-primas / Amêndoa com casca		7.200.000

Matéria-prima = 36.000 kg x 200 kz = 7.200.000 kz

#### (2) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
25.1.x	Existências / Sub-produtos / Amêndoa partida	500.000	
64.4.x*	Variação nos inventários de produtos acabados e de produção em curso / ... / Subprodutos / Amêndoa partida		500.000

\* Ver comentário à resolução

## (3a) e (3b) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
24.l.x.	Existências / Produtos acabados / Amêndoa Grande	5.440.000	
24.l.x.	Existências / Produtos acabados / Amêndoa Pequena	3.060.000	
64.l.x.	Varição nos inventários de produtos acabados e de produção em curso / Produtos e trabalhos em curso / Amêndoa grande e amêndoa pequena		8.500.000

Neste processo produtivo estamos perante duas situações de tratamento distinto: o subproduto (amêndoa partida) e a produção simultânea (conjunta) de dois produtos (amêndoa grande e amêndoa pequena).

Para o apuramento do custo de produção ter-se-á de calcular primeiro o custo total dos factores de produção do mês de Dezembro, que no caso é:

Matéria-prima	7.200.000 kz (36.000 kg x 200 kz)
Mão de obra directa	700.000 kz
Gastos Gerais de produção	1.100.000 kz
<b>Custo total dos factores de produção</b>	<b>9.000.000 kz</b>

Após o cálculo do custo total dos factores do mês teremos que valorizar o subproduto, que de acordo com 7.2.5 das Políticas Contabilísticas (Existências), poderá ser valorizado pelo VRL (Valor realizável líquido), critério de valorimetria este também conhecido por critério do lucro nulo. Assim, o valor a atribuir ao subproduto seria de 500.000 kz obtido da seguinte forma:

Preço de venda	550.000 kz (5.000 kg x 110 kz)
Custos específicos de venda	- 50.000 kz
Valor realizável líquido	500.000 kz

Após o cálculo da quantia a considerar como custo de produção do subproduto estamos em condições de apurar o custo de produção dos dois produtos obtidos na produção simultânea. Assim o custo será obtido da seguinte forma:

Custo total dos factores de produção	9.000.000 kz
Subproduto (Valor realizável líquido)	- 500.000 kz
Custo de produção dos dois produtos obtidos na produção simultânea	<b>8.500.000 kz</b>

O custo de produção dos dois produtos obtidos na produção simultânea na quantia de 8.500.000 será repartido por cada um dos produtos em função do critério a definir por cada entidade e que poderá ser o valor relativo das vendas de cada produto. Aceitando este critério, o valor a atribuir a cada produto como custo de produção seria:

Produto	Quantidade (kg)	Preço venda unitário (kz)	Preço venda total (kz)	Percentagem a imputar	Custo de produção
Amêndoa grande	16.000	500	8.000.000	64% (8.000.000/12.500.000)	5.440.000
Amêndoa pequena	15.000	300	4.500.000	36% (4.500.000/12.500.000)	3.060.000
Total das vendas dos dois produtos			<b>12.500.000</b>		
<b>Custo total de produção</b>					<b>8.500.000</b>

Custo de produção da amêndoa grande = 5.440.000 (8.500.000 x 64%)

Custo de produção da amêndoa pequena = 3.060.000 (8.500.000 x 36%)



## Comentário à Resolução

\* Não havendo na Lista de contas do PGC uma conta específica para a “Varição de produção dos Subprodutos” sugere-se a abertura da conta 64.4 de forma a evidenciar o custo de produção e o custo de venda com este tipo de existências.

Importa salientar que as contas 24.l.x e 64.l.x devem ser desdobradas tendo em conta as necessidades de cada entidade, isto é de forma a identificar cada produção de forma individual.

### 2.3. PROVISÃO E REPOSIÇÃO DE PROVISÃO EM EXISTÊNCIAS

Em relação à valorização das existências é referido no ponto 7.2.5 das Políticas Contabilísticas (Existências), que “as existências devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.”

O valor realizável líquido é o preço de venda esperado de um bem deduzido dos necessários custos previsíveis de acabamento de acordo com o ponto 6.2 das Notas Explicativas (Definições Específicas – Valor Realizável Líquido) e deve ser usado quando o valor do custo não puder ser recuperável pelo uso ou pela venda.

Sendo que no mesmo ponto refere que as estimativas do valor realizável líquido são baseadas nas provas mais fiáveis disponíveis no momento em que sejam feitas as estimativas relativas à quantia que se espera realizar. Tomando em consideração as condições existentes no fim do período de relato, as flutuações de preços ou custos directamente relacionados com os acontecimentos que ocorram após o fim do período, na medida em que confirmem as condições anteriores e ter em atenção a finalidade com que a existência é detida.

As razões que levam a que o custo da existência deva ser reduzido para o Valor Realizável Líquido prendem-se com as alterações de valor por estarem danificados, total ou parcialmente obsoletos ou pelos seus preços de venda terem diminuído ou os custos estimados de acabamento ou os custos estimados para fazer a venda tiverem aumentado tornando o custo total estimado superior ao seu esperado valor de realização como especifica o ponto 7.2.5 das Políticas Contabilísticas (Existências).

O valor realizável líquido é, em casos específicos, equivalente ao custo:

- Custo de reposição de produção, no caso de matérias-primas e subsidiárias das quais se espera que ao serem incorporadas no processo de produção, daí venha a resultar um custo de produto acabado superior ao valor pelo qual este pode ser vendido. Sendo que o custo de reposição entende-se os custos que a empresa teria de suportar para substituir um bem nas mesmas condições, quantidades, qualidades e locais de aquisição / localização;
- Valor de venda, no caso dos sub-produtos, desperdícios, resíduos e refugos resultantes do processo de produção, para os quais não seja prático a utilização de outro critério;
- Preço de contrato, no caso de quantidades de inventários detidas para satisfazer vendas firmes em contratos de prestação de serviços, nos quais o preço de venda acordado seja superior ao custo;
- Preços gerais de venda, para as restantes existências nos casos em que o respectivo custo for superior ao seu esperado valor de realização.

As principais questões que se colocam ligadas às provisões das depreciações de existências e à reposição das mesmas prendem-se principalmente com:

- A estimativa do valor realizável líquido;
- O cálculo e registo da provisão;
- O eventual reforço e/ou reposição da provisão.

#### 2.3.1. Provisões em existências



Em 31 de Dezembro a entidade Beta, S.A. possuía 10.000 unidades da mercadoria Q46 ao custo unitário de 119 Kz.

Nessa data a entidade verificou que o valor realizável líquido dessa mercadoria era, com base no preço de venda estimado, de 100 Kz/cada.

Com base nessa informação pretende-se que seja apurado o valor da provisão da depreciação de existências.

#### Resolução



Esta resolução está relacionada com a valorimetria de uma mercadoria de acordo com o ponto 7.2.5 das Políticas Contabilísticas (Existências), que refere que “as existências devem ser valorizados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.”

## Contabilização



26.x		29.6.x		78.1.1.5	
(0)	1.190.000		190.000 (1)	(1)	190.000
(0)	Saldo inicial				
(1)	Provisão para depreciação de existências (mercadoria Q46)				

### (1) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.1.1.5	Provisões do exercício / Existências / Mercadorias	190.000	
29.6.x	Provisão para depreciação de existências / Mercadorias		190.000

Provisão de depreciação de existência = Custo (quantia registada) – Valor realizável líquido

Provisão de depreciação de existência unitária = 19 (119 – 100)

Provisão de depreciação de existência total = **190.000** (10.000 × 19)



### Apontamento Fiscal

Em conformidade com o Código do Imposto Industrial são dedutíveis no apuramento do lucro tributável as provisões em existências, pela diferença verificada entre o custo de aquisição ou de produção das existências e o valor realizável líquido, à data do Balanço e quando este for inferior (considerando-se este como o preço de venda estimado no decurso normal da actividade do sujeito passivo nos termos do mesmo código, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda).

Ter em atenção que a provisão para depreciação de existências tem fiscalmente um limite anual e um limite acumulado, ambas em percentagem sobre o total das existências, de acordo com a tabela das taxas e dos limites das provisões a que se refere o nº 2 Artº 36 do Código do Imposto Industrial.

### 2.3.2. Provisões em existências (grupo de mercadorias)



A existência final de mercadorias a 31 Dezembro é a constante no quadro abaixo, onde se pode verificar também o previsível preço de venda e os respectivos custos de venda ou seja o seu valor realizável líquido.

Rubrica	Unidades físicas	Custo unitário	Custo Total	Preço venda unitário	Custos de vender (unitário)
Mercadorias A	200	140	28.000	110	0
Mercadorias B	500	230	115.000	310	30
Mercadorias C	400	170	68.000	175	10

Com base nas informações apresentadas no quadro anterior, proceda à avaliação da eventual necessidade de correcção ao valor registado, ou seja do registo de uma provisão para depreciação de existências.

### Resolução



Esta resolução está relacionada com a valorimetria de um grupo de existências (mercadorias) devendo estas ser valorizadas pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

## Contabilização



26.x – Mercadoria A		26.x – Mercadoria B		26.x – Mercadoria C	
(0)	28.000	(0)	115.000	(0)	68.000
<hr/>		<hr/>		<hr/>	
29.6.x – Mercadoria A		29.6.x – Mercadoria C		78.1.1.5	
	6.000 (1a)		2.000 (1b)	(1a)	6.000
				(1b)	2.000

(0) Saldo em 31 de Dezembro  
 (1a) Provisão para depreciação na mercadoria A  
 (1b) Provisão para depreciação na mercadoria C

## (1a) e (1b) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.1.1.5	Provisões do exercício / Existências / Mercadorias	8.000	
29.6.x	Provisão para depreciação de existências / Mercadorias / Mercadoria C		2.000
29.6.x	Provisão para depreciação de existências / Mercadorias / Mercadoria A		6.000

O cálculo da provisão é baseado na expressão:

Provisão para depreciação de existências = Custo (valor registado) – Valor realizável líquido

O valor realizável líquido (VRL) por sua vez é calculado da seguinte forma:

VRL = Preço de venda (estimado) – Custos de vender

Assim temos:

**Mercadoria A** – Provisão para depreciação de existências = **6.000 Kz** (28.000 – 22.000)

VRL = 200 × 110 Kz – 200 × 0 Kz (onde 110 Kz = preço de venda unitário e 0 Kz = custo de vender unitário)

**Mercadoria C** – Provisão para depreciação de existências = **2.000 Kz** (68.000 – 66.000)

VRL = 400 × 175 Kz – 400 × 10 Kz (onde 175 Kz = preço de venda unitário e 10 Kz = custo de vender unitário)

**Mercadoria B** não existe lugar ao reconhecimento de provisão, dado que o seu VRL é superior ao seu custo. Caso, existissem provisões relacionadas com esta mercadoria, relativas a períodos anteriores, existiria lugar à reposição da provisão.



## Comentário à Resolução

O cálculo da provisão para depreciação de existência poderá ser feito com base numa percentagem sobre o saldo de existências (neste caso mercadorias) ou sobre as existências (mercadorias) em concreto cujo VRL seja inferior ao custo, sendo esta opção a tecnicamente mais correcta. No caso de se fazer o cálculo para a mercadoria em concreto a conta 29.6 deverá ter subcontas no sentido de uma melhor identificação e controlo. Essa subdivisão será em função do que cada entidade melhor considerar podendo ser subdividido por tipo de mercadoria como por exemplo

29 – Provisão para depreciação de existências

29.6 – Mercadorias

29.6.1 – Mercadoria A

29.6.2 – Mercadoria B

29.6.3 – Mercadoria C



## Apontamento Fiscal

Ver apontamento fiscal do exercício 2.3.1

## 2.3.3. Provisões em existências (percentagem sobre a totalidade das existências)



A sociedade Bengo, Lda é um retalhista com grande quantidade de produtos e no final do ano tinha um inventário final de 23.500.000 Kz.

Sabendo que alguns dos produtos serão vendidos abaixo do custo (por perda de valor ou deterioração) decidi utilizar o critério fiscal para o cálculo da provisão para depreciação de existências.

Admita que no caso concreto desta sociedade o limite anual é de 1%, com o limite acumulado máximo de 4%, e que este é o primeiro ano em que vai fazer a provisão.

Com base nas informações apresentadas proceda ao registo da provisão para depreciação de existências.

### Resolução



Esta resolução está relacionada com o registo da provisão para depreciação de existências (mercadorias) atendendo a globalidade das mercadorias

### Contabilização



26.x		29.6.x		78.1.1.5	
(0)	23.500.000		235.000 (1)	(1)	235.000
(0)	Saldo em 31 de Dezembro				
(1)	Provisão para depreciação da mercadoria				

#### (1) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.1.1.5	Provisões do exercício / Existências / Mercadorias	235.000	
29.6.x	Provisão para depreciação de existências / Mercadorias		235.000

Provisão do exercício =  $23.500.000 \times 1\% = 235.000$



### Apontamento Fiscal

Ver apontamento fiscal do exercício 2.3.1

### 2.3.4. Reforço e/ou Reposição da provisão para depreciação de existências



A sociedade Alfa, Lda é uma empresa com grande quantidade de produtos e no final do ano tinha um inventário final de 5.200.000 Kz.

A empresa, procede ao cálculo e registo das provisões para depreciação de existências e utiliza o critério fiscal para esse cálculo. Admita que no caso concreto desta sociedade o limite anual é de 1% com o limite acumulado máximo de 4%.

Admita agora dois cenários:

#### Cenário 1

A empresa verificou no seu balancete de verificação a 31 de Dezembro, (antes do cálculo das provisões para o ano corrente) que na conta 29 – Provisões para depreciação de existências, consta uma quantia de 220.000 Kz (provisões acumuladas feitas em anos anteriores).

#### Cenário 2

Admita que o saldo da conta 29, não era 220.000 kz mas sim 200.000 Kz

Com base nesta informação proceda ao registo contabilístico em 31 de Dezembro do reforço e/ou reposição da provisão para depreciação de existências

**Resolução**

Esta resolução está relacionada com o facto de ser feito em cada período subsequente uma nova avaliação da necessidade de reforço e/ou reposição da provisão para depreciação de existências.

**CENÁRIO 1****Contabilização**

26.x		29.6.x		68.1.1.5			
(0)	5.200.000	(1)	12.000	220.000	(0)	12.000	(1)
(0)	Saldo final em 31 de Dezembro						
(1)	Provisão para depreciação de mercadorias – Reposição						

**(I) 31 de Dezembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
29.6.x	Provisão para depreciação de existências / Mercadorias	12.000	
68.1.1.5	Reposição de provisões / Existências / Mercadorias		12.000

**Cálculo da provisão do ano:**

$5.200.000 \text{ Kz} \times 1\% = 52.000$  (valor a considerar como provisão caso não tenho sido excedido o limite de 4%)

**Cálculo do limite máximo:**

$5.200.000 \text{ Kz} \times 4\% = 208.000$  (valor máximo acumulado da conta 29 para não exceder o limite dos 4%)

**Cálculo do reforço ou reposição da provisão no exercício:**

Provisão acumulada (de anos anteriores) ..... 220.000  
 Valor máximo para a provisão para ficar no limite dos 4% . . . . 208.000  
 Reposição a registar no período ..... 12.000 (220.000 – 208.000)

Neste caso tem que se proceder ao registo de uma reposição pois a provisão máxima possível (dentro do critério fiscal) excede a provisão acumulada de anos anteriores.

**CENÁRIO 2**

Caso a provisão acumulada fosse de 200.000 kz então far-se-ia um reforço da provisão que seria de 8.000 kz (máximo possível para não ultrapassar o limite dos 4%, que no caso é de 208.000 kz (  $5.200.000 \times 4\%$  )

O registo seria:

**(I) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.1.1.5	Provisões do exercício / Existências / Mercadorias	8.000	
29.6.x	Provisão para depreciação de existências / Mercadorias		8.000

A reposição terá sempre como limite o valor da provisão a que está associada ou seja, o seu valor máximo só poderá ser igual ao valor total da provisão que lhe deu origem

De acordo com o ponto 7.2.5 das Políticas Contabilísticas (Existências) este refere que as existências devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

Deve ser feita em cada período subsequente uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente resultavam em ajustamento das existências deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias económicas, a quantia da provisão é repostada (isto é a reposição é limitada à quantia da provisão original) de modo a que a nova quantia registada seja o valor mais baixo entre o custo e o valor realizável líquido revisto.

A reposição tem como limite o valor da provisão por depreciação a que está associada. Deste modo ao proceder ao ajustamentos necessários nas existências deve-se ter em atenção que a sua reposição, sendo aplicável, apenas poderá ser feita até ao montante da provisão acumulada existente. Ter ainda em consideração que neste cálculo devem ser considerados os custos estimados necessários para efectuar a venda de acordo com o ponto 7.2.5 – Políticas Contabilísticas (Existências).



### Apontamento Fiscal

Ver apontamento fiscal do exercício 2.3.1

## 2.4. FÓRMULAS DE CUSTEIO

O custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas pode ser apurado recorrendo a diferentes métodos de custeio. Com efeito, quando no decurso da actividade da empresa se tem de valorizar as existências saídas de armazém, seja por venda, por incorporação no ciclo produtivo, para ser qualificado como imobilizado corpóreo ou mesmo por abate, o resultado obtido é influenciado pelo método custeio utilizado.

O PGC prevê no seu ponto 7.2.5 das políticas contabilísticas (Existências) a utilização dos seguintes métodos:

- Identificação específica;
- O FIFO “primeira entrada, primeira saída”;
- O LIFO “Último entrada, primeira saída”;
- O custeio médio.

A descrição pormenorizada destas quatro métodos de medição de custo das existências é efectuada no ponto 6.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares - existências) .

O método de custeio “identificação específica” deve ser usado para bens que não sejam ordinariamente intermutáveis e bens ou serviços produzidos e segregados para projectos específicos, ou seja são atribuídos os custos específicos aplicável aquela existência.

Quanto aos métodos de custeio FIFO, LIFO e Custo médio devem ser utilizadas para os restantes casos, sendo que o método FIFO pressupõe que os itens das existências que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e consequentemente os itens que permanecerem em existências no fim do período sejam os itens mais recentemente comprados ou produzidos.

O inverso acontece com o método de custeio LIFO, que se caracteriza por os itens das existências que forem comprados ou produzidos em último lugar serem os primeiros a ser vendidos e, consequentemente, os itens que permaneçam em existências no fim do período sejam os itens mais antigos. Ambos os métodos devem ser controlados através da criação de lotes para que o sistema de controlo interno possa melhor identificar os casos anómalos.

Pelo método do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo dos elementos semelhantes comprados ou produzidos durante um período. A média pode ser determinada numa base periódica ou à medida que cada entrega adicional seja recebida, o que depende das circunstâncias da empresa.



### 2.4.1. Método do custeio “Identificação específica”

A sociedade Distribuição de Medicamentos, S.A. possuía em existências em 1 de Janeiro as seguintes mercadorias com características distintas:

Mercadorias	Lote	Quantidade	Custo Unitário
Produto Alfa	Lote X	5.000	1.000
	Lote Y	6.000	1.100
Produto Beta	Lote K	15.000	600
	Lote Z	10.000	550

No dia 31 de Janeiro procedeu à venda à Farmácia central Lda dos seguintes medicamentos .

- 1.000 unidades do produto Alfa (lote X) ao preço de venda unitário de 1.300 Kz
- 3.500 unidades do produto Beta (lote Z) ao preço de venda unitário de 1.000 Kz

Com base nas informações acima apresentadas, proceda ao tratamento contabilístico da venda e do apuramento do custo da venda.

### Resolução



Reconhecer o custo da venda atendendo ao método de custeio “identificação específica”.

### Contabilização



26.x – Produto Alfa / Lote X		26.x – Produto Alfa / Lote Y		26.x – Produto Alfa / Lote K	
(0)	5.000.000	1.000.000	(2)	(0)	6.600.000
				(0)	9.000.000
26.x – Produto Alfa / Lote Z		61.3.1		31.1.2.1	
(0)	5.500.000	1.925.000	(2)		4.800.000
				(1)	4.800.000
					71.6*
				(2)	2.925.000

(0) Saldo inicial em 1 de Janeiro  
 (1) Venda dos medicamentos  
 (2) Reconhecimento do custo de venda

#### (1) 31 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes-correntes / Não grupo / Nacionais	4.800.000	
61.3.1	Vendas / Mercadorias / Mercado nacional		4.800.000

#### (2) 31 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
71.6*	Custo das existências vendidas / Mercadorias	2.925.000	
26.1.x	Existências / Mercadorias / Produto Alfa / Lote X		1.000.000
26.1.x	Existências / Mercadorias / Produto Beta / Lote Z		1.925.000

**Nota importante:** Este exercício está feito partindo da hipótese que a empresa utiliza o Sistema de Inventário Permanente (I.P.). Caso utilize o Sistema de Inventário Intermitente este lançamento não seria feito.

**Cálculos:**

Venda			Custo da Venda				
Quantidades	Preço	Total	Quantidades	Mercadoria	Lote	Preço	Total
1.000	1.300	1.300.000	1.000	Alfa	X	1.000	1.000.000
3.500	1.000	3.500.000	3.500	Beta	Z	550	1.925.000
		<b>4.800.000</b>					<b>2.925.000</b>

No apuramento do custo da venda considerámos a fórmula do custeio “identificação específica” (custo específico) pois pareceu-nos que atendendo ao facto das saídas identificarem perfeitamente qual o lote que é vendido a fórmula de custeio que melhor se ajustava seria a utilizada. Esta nossa decisão suportou-se no preceituado nos métodos de custeio previstos no ponto 7.2.5 – das políticas contabilísticas (Existências), o qual refere que deve ser utilizada a fórmula do custeio da “identificação específica” na atribuição do custo do inventários que não sejam ordinariamente intermutáveis.

**Comentário à Resolução**

\* Utilizamos a conta 71.6 pois não existindo na lista de contas do PGC conta específica para esta situação (custo das mercadorias vendidas) ter-se-ia de decidir pela utilização de uma conta que estivesse disponível e julgamos ser esta a que melhor se enquadra.

**2.4.2. Método de custeio FIFO**

**Nota introdutória ao exercício:** Este exercício está feito partindo da hipótese que a empresa utiliza o Sistema de Inventário Permanente (SIP). Caso utilize o Sistema de Inventário Intermitente (SII) o custo das mercadorias vendidas é feito apenas no final do período e por valores totais pelo que estes movimentos não são feitos.

A sociedade Armazém de Ferragens, S.A. iniciou a sua actividade em 1 de Janeiro e durante o mês de Janeiro teve o seguinte movimento referente à mercadoria Alfa:

Data	Quantidades		kz
	Entrada (Compra)	Saída (Venda)	Custo Unitário
5 de Janeiro	300		1.000
8 de Janeiro	200		1.100
12 de Janeiro		250	?
17 de Janeiro	100		1.200
25 de Janeiro		300	?

Considerando as entradas e saídas de armazém (Conta 26.x) proceda ao cálculo e registo do custo das mercadorias vendidas considerando o método de custeio FIFO.

**Resolução**

Reconhecer o custo das mercadorias vendidas atendendo ao método de custeio FIFO.

**Contabilização**

26.x				71.6.x*		
(0)	300.000	250.000	(1a)	(1a)	250.000	
(0)	220.000	330.000	(1b)	(1b)	330.000	
(0)	120.000					

- (0) Compras efectuadas no mês de Janeiro
- (1a) Registo do custo da mercadoria vendida no dia 12 de Janeiro
- (1b) Registo do custo da mercadoria vendida no dia 25 de Janeiro

**(1a) 12 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
71.6.x*	Custo das existências vendidas / Mercadorias	250.000	
26.x	Existências / Mercadoria / Produto Alfa		250.000

**(1b) 25 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
71.6.x*	Custo das existências vendidas / Mercadorias	330.000	
26.x	Existências / Mercadoria / Produto Alfa		330.000

O custo das vendas é respectivamente 250.000 kz e 330.000 kz obtidos conforme pode ser observado na ficha de armazém que a seguir se apresenta:

**Ficha da Mercadoria Alfa (FIFO)**

Data	Movimentos	Entradas				Saídas				Stock	Lote						Custo Total	
		Un.	C.Unit.	Total	Lote	Un.	PV Unit.	Total	Lote	Stock	1		2		3			
											Un.	C.Unit.	Un.	C.Unit.	Un.	C.Unit.		
1 de Janeiro	Stock Inicial									0								0
5 de Janeiro	G. entrada n.º 1	300	1.000	300.000	1					300	300	1.000						300.000
8 de Janeiro	G. entrada n.º 2	200	1.100	220.000	2					500	300	1.000	200	1.100				520.000
12 de Janeiro	G. saída n.º 1					250	1.000	250.000	1	250	50	1.000	200	1.100				270.000
17 de Janeiro	G. entrada n.º 3	100	1.200	120.000	3					350	50	1.000	200	1.100	100	1.200		390.000
25 de Janeiro	G. saída n.º 2					50	1.000	50.000	1									
	G. saída n.º 2					200	1.100	220.000	2									
	G. saída n.º 2					50	1.200	60.000	3	50	0		0		50	1.200		60.000

Com base no método de custeio FIFO (First In, First Out), apuramos os seguintes registos relativos ao custo da mercadoria vendida:

- Dia 12 de Janeiro quantia **250.000**  
250 unidades × 1.000 (Primeira entrada de 5 de Janeiro)
- Dia 25 de Janeiro quantia **330.000**  
**50.000** = 50 unidades × 1.000 (Primeira entrada de 5 de Janeiro)  
**220.000** = 200 unidades × 1.100 (Segunda entrada de 8 de Janeiro)  
**60.000** = 50 unidades × 1.200 (Terceira entrada de 17 de Janeiro)

**Comentário à Resolução**

\* Utilizamos a conta 71.6 pois não existindo na lista de contas do PGC conta específica para esta situação (custo das mercadorias vendidas) ter-se-ia de decidir pela utilização de uma conta que estivesse disponível e julgamos ser esta a que melhor se enquadra.

**2.4.3. Método de custeio LIFO****Nota introdutória ao exercício:**

Este exercício está feito partindo da hipótese que a empresa utiliza o sistema de inventário permanente (SIP). Caso utilize o sistema de inventário intermitente (SII) o custo das mercadorias vendidas é feito apenas no final do período e por valores totais pelo que estes movimentos não são feitos

A sociedade Armazém de Ferragens, S.A. iniciou a sua actividade em 1 de Janeiro e durante esse mês de Janeiro teve o seguinte movimento referente à mercadoria Alfa:

Data	Quantidades		kz
	Entrada (Compra)	Saída (Venda)	Custo Unitário
5 de Janeiro	300		1.000
8 de Janeiro	200		1.100
12 de Janeiro		250	?
17 de Janeiro	100		1.200
25 de Janeiro		300	?

Considerando as entradas e saídas de armazém (Conta 26.x) proceda ao cálculo e registo do custo das mercadorias vendidas considerando o método de custeio LIFO.

## Resolução



Reconhecer o custo das mercadorias vendidas atendendo ao método de custeio LIFO.

## Contabilização



26.x				71.6.x*			
(0)	300.000	270.000	(1a)	(1a)	270.000		
(0)	220.000	320.000	(1b)	(1b)	320.000		
(0)	120.000						

(0) Compras efectuadas no mês de Janeiro

(1a) Registo do custo da mercadoria vendida no dia 12 de Janeiro

(1b) Registo do custo da mercadoria vendida no dia 25 de Janeiro

### (1a) 12 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
71.6.x*	Custo das existências vendidas / Mercadorias	270.000	
26.x	Existências / Mercadoria / Produto Alfa		270.000

### (1b) 25 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
71.6.x*	Custo das existências vendidas / Mercadorias	320.000	
26.x	Existências / Mercadoria / Produto Alfa		320.000

O custo das mercadorias vendidas é respectivamente 270.000 kz e 320.000 kz obtidos conforme pode ser observado na ficha de armazém que a seguir se apresenta:

### Ficha da Mercadoria Alfa (LIFO)

Data	Movimentos	Entradas				Saídas				Stock	Lote						Custo Total	
		Un.	C.Unit.	Total	Lote	Un.	PV Unit.	Total	Lote		1		2		3			
											Un.	C.Unit.	Un.	C.Unit.	Un.	C.Unit.		
1 de Janeiro	Stock Inicial									0								0
5 de Janeiro	G. entrada n.º 1	300	1.000	300.000	1					300	300	1.000						300.000
8 de Janeiro	G. entrada n.º 2	200	1.100	220.000	2					500	300	1.000	200	1.100				520.000
12 de Janeiro	G saída n.º 1					200	1.100	220.000	2									
						50	1.000	50.000	1	250	250	1.000						250.000
17 de Janeiro	G. entrada n.º 3	100	1.200	120.000	3					350	250	1.000			100	1.200		370.000
25 de Janeiro	G saída n.º 2					100	1.200	120.000	3									
	G saída n.º 2					200	1.000	200.000	1	50	50	1.000						50.000

Com base no método de custeio LIFO (Last In, First Out), apuramos os seguintes registos relativos ao custo da mercadoria vendida:

- Dia 12 de Janeiro quantia **270.000**  
 $220.000 = 200 \text{ unidades} \times 1.100$  (entrada de 08 de Janeiro) – Acaba com o lote  
 $50.000 = 50 \text{ unidades} \times 1.000$  (entrada de 05 de Janeiro)
- Dia 25 de Janeiro quantia **320.000**  
 $120.000 = 100 \text{ unidades} \times 1.200$  (entrada de 17 de Janeiro) Acaba com o lote  
 $200.000 = 200 \text{ unidades} \times 1.000$  (entrada de 05 de Janeiro)



### Comentário à Resolução

\* Utilizamos a conta 71.6 pois não existindo na lista de contas do PGC conta específica para esta situação (custo das mercadorias vendidas) ter-se-ia de decidir pela utilização de uma conta que estivesse disponível e julgamos ser esta a que melhor se enquadra.



#### 2.4.4. Método do custeio médio (ponderado)

##### Nota introdutória ao exercício:

Este exercício está feito partindo da hipótese que a empresa utiliza o sistema de inventário permanente (SIP). Caso utilize o sistema de inventário intermitente (SII) o custo das mercadorias vendidas é feito apenas no final do período e por valores totais pelo que estes movimentos não são feitos.

A Sociedade Armazém de Ferragens, S.A. iniciou a sua actividade em 1 de Janeiro e durante o mês de Janeiro teve o seguinte movimento referente à mercadoria Alfa:

Data	Quantidades		kg
	Entrada (Compra)	Saída (Venda)	Custo Unitário
5 de Janeiro	300		1.000
8 de Janeiro	200		1.100
12 de Janeiro		250	?
17 de Janeiro	100		1.200
25 de Janeiro		300	?

Considerando as entradas e saídas de armazém (conta 26.x) proceda ao cálculo e registo do custo das mercadorias vendidas considerando o método do custeio médio (ponderado).

#### Resolução



Reconhecer o custo das mercadorias vendidas atendendo ao método do custeio médio (ponderado).

#### Contabilização



26.x				71.6.x*			
(0)	300.000	260.000	(1a)	(1a)	260.000		
(0)	220.000	325.800	(1b)	(1b)	325.800		
(0)	120.000						

- (0) Compras efectuadas no mês de Janeiro
- (1a) Registo do custo da mercadoria vendida no dia 12 de Janeiro
- (1b) Registo do custo da mercadoria vendida no dia 25 de Janeiro

##### (1a) 12 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
71.6.x*	Custo das existências vendidas / Mercadorias	260.000	
26.x	Existências / Mercadoria / Produto Alfa		260.000

##### (1b) 25 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
71.6.x*	Custo das existências vendidas / Mercadorias	325.800	
26.x	Existências / Mercadoria / Produto Alfa		325.800

O custo das mercadorias vendidas é respectivamente 260.000 kz e 325.800 kz obtidos conforme pode ser observado na ficha de armazém que a seguir se apresenta:

#### Ficha da Mercadoria Alfa (Custeio médio ponderado)

Data	Movimentos	Entradas			Saídas			Stock existente		
		Unidades	Preço Unit.	Valor	Unidades	Preço Unit.	Valor	Unidades	Preço Unit.	Valor
1 de Janeiro	<i>Stock Inicial</i>									0
5 de Janeiro	Guia de entrada n.º 1	300	1.000	300.000				300	1.000	300.000
8 de Janeiro	Guia de entrada n.º 2	200	1.100	220.000				500	1.040	520.000
12 de Janeiro	Guia de saída n.º 1				250	1.040	260.000	250	1.040	260.000
17 de Janeiro	Guia de entrada n.º 3	100	1.200	120.000				350	1.086	380.000
25 de Janeiro	Guia de saída n.º 2				300	1.086	325.800	50	1.084	54.200

Com base no método de custeio “custo médio ponderado”, apuramos os seguintes registos relativos ao custo da mercadoria vendida:

- Dia 12 de Janeiro quantia **260.000** (250 unidades × 1.040)
- Dia 25 de Janeiro quantia **325.800** (300 unidades × 1.086)



#### Comentário à Resolução

A aplicação deste método de custeio pode originar que se obtenham diferentes valores para o custo das mercadorias vendidas, consoante o período de tempo que a empresa determine para o seu cálculo e registo. Caso a empresa opte pelo registo mensal e não por um registo por cada vez que haja uma saída de armazém, seria apurado o custo da média ponderada do mês. Nesse caso, o custo total das mercadorias vendidas durante o mês de Janeiro não seria 585.800 kz (260.000+325.800) mas sim 586.850 kz, obtido da seguinte forma:

Total das entradas – Em unidades físicas	600 (300+200+100)
Total das entradas – Em unidades monetárias	640.000 (300.000+220.000+120.000)
Custo médio ponderado das entradas do mês	1.067 (640.000 / 600)
Custo das mercadorias vendidas	1.067 × 550 = 586.850

\* Utilizamos a conta 71.6 pois não existindo na lista de contas do PGC conta específica para esta situação (custo das mercadorias vendidas) ter-se-ia de decidir pela utilização de uma conta que estivesse disponível e julgamos ser esta a que melhor se enquadra.

## 2.5. VENDAS E CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS

Aquando da venda das mercadorias, o valor a registar/quantia registada deve ser reconhecido como um custo do período (custo das mercadorias vendidas) em que o respectivo proveito proveniente da venda dessa mercadoria for também reconhecido.

O proveito proveniente da venda deve ser reconhecido quando forem satisfeitas todas as condições que constam dos Critérios de reconhecimento referidos no ponto 6.4.1 das Políticas Contabilísticas (Vendas). Estas condições são:

- Condições gerais para o reconhecimento como proveito;
- A entidade tenha transferido para o comprador os riscos e recompensas significativos da propriedade dos bens;
- Não haja retenção, envolvimento gerencial continuado (com um grau geralmente associado com a propriedade), nem o controlo efectivo dos bens vendidos;
- Os custos incorridos ou a incorrer referentes à transacção possam ser fiavelmente medidos.

A quantia a reconhecer como custo é o somatório do custo da compra e outros custos imputáveis à mercadoria ajustado por eventual provisão por depreciação de existências e em função da fórmula de custeio utilizada. A quantia a ser reconhecida como um custo (custo das mercadorias vendidas) pode ainda ser calculada utilizando a técnica do método do retalho (descrita no ponto 7.2.5 das Políticas Contabilísticas – Existências na Valorimetria).

As principais questões que se colocam na venda e custo das mercadorias vendidas, são as relacionadas com:

- Rébito/Proveito das vendas e o apuramento do custo das existências vendidas;
- A questão das contas de clientes apropriadas;
- A questão das vendas com recebimento diferido;
- Venda em moeda estrangeira e a questão dos câmbios a utilizar;
- Vendas à consignação.



### 2.5.1. Venda de mercadorias

A sociedade de Revenda, Lda vendeu, em 18 de Junho, a um cliente nacional, 25 equipamentos electrónicos, pelo preço de venda unitário de 170.000 kz, com recebimento previsto para 30 dias após a data de venda. Estes equipamentos foram adquiridos a um custo de compra unitário de 125.000 kz. Para a referida venda, incorreu, no mesmo dia, em custos de transporte no montante de 15.000 kz.

Pretende-se o reconhecimento contabilístico das operações anteriormente apresentadas em 18 de Junho.

#### Resolução



Esta resolução envolve a venda de mercadorias e o reconhecimento do custo da venda.

#### Contabilização



<b>26.x</b>		<b>31.1.2.1</b>		<b>61.3.1</b>	
(0)	3.125.000	3.125.000	(2)	(1)	4.250.000
					4.250.000 (1)
<b>71.6.x*</b>		<b>75.2.36**</b>		<b>32.1.2.1</b>	
(2)	3.125.000	(3)	15.000		15.000 (3)

(0) Saldo inicial das mercadorias  
 (1) Reconhecimento da venda da mercadoria ao cliente  
 (2) Reconhecimento do custo das mercadorias vendidas  
 (3) Custos de transporte até às instalações do cliente

#### (1) 18 de Junho

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes-correntes / Não grupo / Nacionais	4.250.000	
61.3.1	Vendas / Mercadorias / Mercado nacional		4.250.000

Proveito das mercadorias vendidas = 25 (unidades vendidas) × 170.000 (preço unitário de venda) = **4.250.000**

#### (2) 18 de Junho

**Nota importante:** Este exercício está feito partindo da hipótese que a empresa utiliza o sistema de inventário permanente (SIP). Caso utilize o sistema de inventário intermitente (SII) este lançamento não é feito.

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
71.6.x*	Custo das existências vendidas / Mercadorias	3.125.000	
26.x	Existências / Mercadoria / Produto x		3.125.000

Custo das mercadorias vendidas = 25 (unidades vendidas) × 125.000 (custo de compra unitário) = **3.125.000**

#### (3) 18 de Junho

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.2.36**	Fornecimentos e serviços de terceiros / Custo transporte de mercadorias	15.000	
32.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais		15.000



### Comentário à Resolução

\* Utilizamos a conta 71.6, pois não existindo na lista de contas do PGC conta específica para esta situação (custo das mercadorias vendidas) ter-se-ia de decidir pela utilização de uma conta que estivesse disponível e julgamos ser esta a que melhor se enquadra.

\*\* Não havendo na Lista de contas uma subconta da conta 75.2 específica para o registo do custo do transporte de mercadorias sugere-se a abertura de uma subconta que poderia ser por exemplo a 75.2.36.

De notar que neste exercício não houve qualquer menção ao Imposto sobre o Consumo, considerando-se que nesta venda não houve liquidação do Imposto (por se tratar de um revendedor).



### Apontamento Fiscal

Chama-se a atenção para a necessidade de emissão de factura nos termos do Decreto Presidencial N° 149/13 de 1 de Outubro “Regime jurídico das facturas e documentos equivalente”, para a correcta aplicação dos Códigos do Imposto sobre o Consumo e do Imposto de Selo.

## 2.5.2. Venda de mercadorias a um cliente estrangeiro



Em 10 de Janeiro a Sociedade de Revenda, S.A. exportou, para Cabo Verde, 50 unidades do equipamento XS 23 a um preço de venda unitário de 200 USD, tendo este artigo sido adquirido a um custo unitário de 12.000 Kz. A sociedade contratou ainda uma empresa de despachantes para efectuar o despacho da mercadoria do porto de Luanda para o porto de destino (país de residência do cliente) tendo pago de imediato, por cheque, as respectivas despesas num total de 35.000 Kz

O cliente pagou em 10 de Fevereiro, por transferência bancária para a nossa conta de depósitos à ordem – moeda nacional.

Pretende-se o tratamento contabilístico relativo aos factos, considerando os seguintes câmbios.

Data	Moeda	Compra	Venda
10 de Janeiro	USD	0.0104	0.0103
10 de Fevereiro	USD	0.0103	0.0102

Nota: Os valores apresentados representam o valor de 1 Kz em unidades de Moeda.

## Resolução



Esta resolução envolve a venda de mercadorias, em USD, por parte de uma entidade nacional a um cliente estrangeiro e o transporte de mercadorias para o destino.

## Contabilização



26.x		31.1.2.2		61.3.2		
(0)	960.000	600.000	(2)	(1)	961.538	(1)
<hr/>		<hr/>		<hr/>		
71.6.x*		75.2.37**		66.2.1		
(2)	600.000	(3)	35.000		9.336	(4)
<hr/>		<hr/>		<hr/>		
				43.1.1		
				(4)	970.874	35.000 (3)
(0)	Saldo inicial das mercadorias (admitindo que havia 80 unidades em stock – 80 x 12.000 = 960.000)					
(1)	Reconhecimento da venda das mercadorias ao cliente residente num país terceiro					
(2)	Reconhecimento do custo das mercadorias vendidas ao cliente residente num país terceiro					
(3)	Custo dos honorários do despachante e o pagamento por cheque					
(4)	Recebimento inerente à factura do dia 10 de Janeiro					

**(1) 10 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.2	Clientes-correntes / Não grupo / Estrangeiros	961.538	
61.3.2	Vendas / Mercadorias / Mercado estrangeiro		961.538

Rédito das mercadorias vendidas = 50 (unidades vendidas) × 200 USD (preço de venda unitário) = 10.000 USD  
 10.000 USD / 0.0104 = **961.538** (arredondado à unidade para efeitos deste exercício)

**(2) 10 de Janeiro**

**Nota importante:** Este exercício está feito partindo da hipótese que a empresa utiliza o Sistema de Inventário Permanente (SIP). Caso utilize o Sistema de Inventário Intermitente (SII) este lançamento não é feito.

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
71.6.x*	Custo das existências vendidas / Mercadorias	600.000	
26.x	Existências / Mercadoria / Produto x		600.000

Custo das mercadorias vendidas = 50 (unidades vendidas) × 12.000 (custo de compra unitário) = **600.000**

**(3) 10 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.2.37**	Fornecimentos e serviços de terceiros / Despesas com despachante	35.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		35.000

**(4) 10 de Fevereiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	970.874	
31.1.2.2	Clientes-correntes / Não grupo / Estrangeiros		961.538
66.2.1	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Diferenças de câmbio favoráveis / Realizadas		9.336

O cliente pagou 10.000 usd que ao darem entrada no banco foram "comprados" ao cambio de compra desse dia e depositados em Kwanzas : 10.000 USD / 0.0103 = **970.874** (arredondado à unidade para efeitos deste exercício)  
 Diferença de cambio favorável = 970.874 – 961.538 = **9.336**

O ponto 7.2.1 das políticas contabilísticas (Transacções em moeda estrangeira) refere que as transacções em moeda estrangeira devem ser valorizadas na moeda de relato no momento do reconhecimento inicial. Essa valorização é determinada pela aplicação à quantia de moeda estrangeira, da taxa de câmbio entre a moeda estrangeira e a moeda de relato à data da transacção.

Relativamente às diferenças de câmbio e de acordo com as disposições constantes do ponto 6.4.7 e 6.5.4 das políticas contabilísticas, devem ser reconhecidas na demonstração de resultados do período em que surjam, seja em data de relato posterior ao reconhecimento inicial, seja as que resultem do pagamento de itens monetários.

**Comentário à Resolução**

No presente caso, houve uma alteração da taxa de câmbio no espaço temporal entre venda da mercadoria e o seu pagamento, originando um proveito financeiro que foi registado. O PGC diferencia o registo das diferenças de câmbio em realizadas e não realizadas, o que determinou a opção pela conta 66.2.1 - Proveitos e ganhos financeiros/Diferenças de câmbio favoráveis/Realizadas (houve pagamento). Caso houvesse apenas um reconhecimento subsequente à data do relato sem recebimento do crédito, a conta a usar seria a 66.2.2 - Proveitos e ganhos financeiros/Diferenças de câmbio favoráveis/Não realizadas.

\* Utilizamos a conta 71.6, pois não existindo na lista de contas do PGC conta específica para esta situação (custo das mercadorias vendidas) ter-se-ia de decidir pela utilização de uma conta que estivesse disponível e julgamos ser esta a que melhor se enquadra.

\*\* Não havendo na Lista de contas uma subconta da conta 75.2 específica para o registo do custo do despacho da mercadoria sugere-se a abertura de uma subconta que poderia ser por exemplo a 75.2.37.

De notar que neste exercício não houve qualquer menção ao Imposto de Consumo, considerando-se que nesta venda não houve liquidação do Imposto (por se tratar de um revendedor).

**Apontamento Fiscal**

Ver apontamento fiscal do exercício 2.5.1

### 2.5.3. Venda de mercadorias em condições de liquidação diferida



A sociedade de revenda Luanda Lda. vendeu, em 3 de Janeiro, à sociedade Benguela Lda, 5.000 unidades de uma mercadoria a um preço de venda unitário de 75 Kz, sendo o transporte por conta do adquirente. O acordo de venda estabelecia o recebimento do montante total da venda em duas prestações semestrais, de 187.500 kz, veníveis em 30 de Junho e 29 de Dezembro.

Sabe-se que se as referidas mercadorias fossem vendidas num prazo máximo de pagamento de 60 dias, condições habitualmente contratadas com os seus clientes, a sociedade Luanda Lda. teria vendido a referida mercadoria por um preço unitário de 70 Kz

Pretende-se o tratamento contabilístico a efectuar pela sociedade Luanda Lda. à data da venda e em cada um dos momentos do recebimento das prestações, tendo ainda em conta que a sociedade dispunha, à data da alienação, 6.000 unidades da mercadoria a um custo de compra de 50 Kz.

#### Resolução



? Esta resolução envolve o reconhecimento da venda de mercadorias com condições de liquidação diferida, bem como o apuramento do custo da venda

#### Contabilização



26.x		31.1.2.1		61.3.1	
(0)	300.000	250.000 (2)	(1)	375.000	187.500 (3)
					187.500 (4)
37.6.7**		71.6.x*		43.1.1	
(3)	16.539	25.000 (1)	(2)	250.000	(3) 187.500
(4)	8.461				(4) 187.500
					66.1.2.1
					16.539 (3)
					8.461 (4)

(0) Saldo inicial em 1 de Janeiro (6.000 x 50 kz = 300.000)  
 (1) Pelo reconhecimento da dívida do cliente (ao custo) e respectivo rédito da venda  
 (2) Pela saída de inventários  
 (3) Pelo recebimento da primeira prestação e reconhecimento dos juros  
 (4) Pelo recebimento da segunda prestação e reconhecimento dos juros

#### (1) 03 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais	375.000	
61.3.1	Vendas / Mercadorias / Mercado nacional		350.000
37.6.7**	Outros valores a receber e a pagar / Proveitos a repartir por períodos futuros / Juros implícitos em vendas		25.000

#### (2) 03 de Janeiro

**Nota importante:** Este exercício está feito partindo da hipótese que a empresa utiliza o Sistema de Inventário Permanente (SIP). Caso utilize o Sistema de Inventário Intermitente (SII) este lançamento não é feito.

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
71.6.x*	Custo das existências vendidas / Mercadorias	250.000	
26.x	Existências / Mercadoria / Produto Alfa		250.000

Custo das existências vendidas = 50 kz x 5.000 = 250.000

**(3) 30 de Junho**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	187.500	
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais		187.500
37.6.7**	Outros valores a receber e a pagar / Proveitos a repartir por períodos futuros / Juros implícitos em vendas	16.539	
66.1.2.1	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Juros / De mora relativos a dívidas de terceiros / Dívidas recebidas a prestações		16.539

Reconhecimento dos juros do período 1 (primeiro semestre). Ver quadro de cálculos auxiliares.

**(4) 29 de Dezembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	187.500	
31.1.2.1	Fornecedores-correntes / Não grupo / Nacionais		187.500
37.6.7**	Outros valores a receber e a pagar / Proveitos a repartir por períodos futuros / Juros implícitos em vendas	8.461	
66.1.2.1	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Juros / De mora relativos a dívidas de terceiros / Dívidas recebidas a prestações		8.461

Reconhecimento dos juros do período 2 (segundo semestre). Ver quadro de cálculos auxiliares

Embora o valor nominal da venda fosse 375.000 kz o reconhecimento do rédito (proveito) da venda do bem, deverá ser feita apenas por 350.000 kz já que na venda da mercadoria o preço contém efectivamente um elemento de financiamento, como acontece neste caso, essa diferença deve ser reconhecida como um rédito de natureza financeira (juros).

**Cálculos Auxiliares**

O cálculo do rédito de juros incluídos no preço de venda, no total de 25.000 kz, foi apurado pela diferença entre o preço de venda nominal da mercadoria e o que receberíamos se a mercadoria fosse vendida em condições normais de crédito.

$$\text{Preço de venda} = 5.000 \times 75 = 375.000 \text{ kz}$$

$$\text{Preço de venda a pronto pagamento} = 5.000 \times 70 = 350.000 \text{ kz}$$

$$\text{Diferença} = 25.000 \text{ kz}$$

A distribuição destes réditos de financiamento pelos diversos períodos é calculada da seguinte forma:

Período (em semestres)	Fluxos de caixa do financiamento <sup>(2)</sup>	Rédito de financiamento do período <sup>(3)</sup>	Valor actualizado da dívida em cada período <sup>(4)</sup>
0	350.000		350.000
1	-187.500	16.539	179.039
2	-187.500	8.461	0
Total de réditos incluídos no preço de venda		<b>25.000</b>	
<b>Taxa de juro implícita do financiamento <sup>(1)</sup></b>			<b>4,73%</b>

(1) taxa de juro implícita do financiamento, corresponde ao cálculo da TIR (taxa interna de rentabilidade) do investimento, considerando-se no valor do activo (investimento) o valor actualizado da dívida. A TIR pode ser facilmente obtida com recurso a uma folha de cálculo, o que na prática resultaria na resolução da seguinte equação:  $350.000 = 187.500 \times (1+i)^{-1} + 187.500 \times (1+i)^{-2}$ , sendo  $i$  a taxa efectiva semestral pretendida (taxa de juro implícita do financiamento);

(2) os fluxos de caixa do financiamento corresponde aos recebimentos efectuados ao longo de cada período, à excepção, neste caso, do período 0 (momento de contracção da dívida), que corresponde ao valor actualizado da dívida;

(3) os juros de financiamento do período corresponde ao produto da taxa de juro implícita do financiamento pelo valor actualizado da dívida encontrado no período imediatamente anterior (4);

(4) o valor actualizado da dívida corresponde ao resultado encontrado a partir da diferença entre o valor actualizado da dívida do período imediatamente anterior e os fluxos de caixa do financiamento em cada período (2), após adicionar-se o montante dos juros de financiamento do período (3);



### Comentário à Resolução

A conta 61.3.1 é creditada por 350.000 kz, por ser este o justo valor da venda. De acordo com o ponto 11.2 das Notas explicativas (Vendas a prestações), nas vendas a prestações (onde por analogia enquadrámos a situação descrita neste exercício) o rédito das vendas deve ser reconhecido como o correspondente ao preço de venda, na data da venda que neste caso seria 70 kz x 5.000 unidades. A diferença entre o valor facturado (375.000 kz) e o valor registado como venda (350.000 kz) deve ser reconhecida como proveitos a repartir por períodos futuros.

Em alternativa ao lançamento feito poder-se-ia creditar a conta 61.3.1 pela totalidade da factura debitando depois pelos proveitos a repartir, podendo então o lançamento (1), dar lugar a:

(1a) Débito 31.1.2.1 – 375.000 kz e crédito 61.3.1 – 375.000 kz

(1b) Débito 61.3.1 – 25.000 kz e crédito da 37.6.5 – 25.000 kz

\* Utilizamos a conta 71.6, pois não existindo na lista de contas do PGC conta específica para esta situação (custo das mercadorias vendidas) ter-se-ia de decidir pela utilização de uma conta que estivesse disponível e julgamos ser esta a que melhor se enquadra.

\*\* Devido à inexistência na lista de contas do PGC de uma subconta específica para os juros implícitos em vendas e que devam ser reconhecidos em períodos futuros, utilizamos a subconta 37.6.7 – Outros valores a receber e a pagar / Proveitos a repartir por períodos futuros / Juros implícitos em vendas, permitindo assim a aplicação do princípio do acréscimo e uma melhor identificação dos proveitos a reconhecer em resultados futuros.

De notar que neste exercício não houve qualquer menção ao Imposto sobre o Consumo, considerando-se que nesta venda não houve liquidação do Imposto (por se tratar de um revendedor).



### Apontamento Fiscal

Ter em atenção o impacto inerente à especialização do exercício previsto no Código do Imposto Industrial.

Ver apontamento fiscal do exercício 2.5.1

## 2.5.4. Vendas de mercadorias (envio à consignação e posterior factura definitiva)



No dia 1 de Fevereiro a sociedade de revenda ZXC, S.A. tinha em existências 200 unidades da mercadoria Y valorizadas ao preço unitário de 15.000 Kz e enviou à consignação ao cliente Delta, Lda 120 unidades dessa mercadoria. Esta mercadoria tem um preço de venda de 27.500 Kz.

Em 5 de Fevereiro, o cliente Delta, Lda. devolveu 70 unidades, sendo nesta data facturado as 50 unidades não devolvidas.

### Resolução



Esta resolução envolve o reconhecimento de mercadorias que se encontram em poder de terceiros.

### Contabilização



26.x				31.9.3				31.1.2.1			
(0)	3.000.000	1.800.000	(1a)	(2)	3.300.000	3.300.000	(1b)	(1b)	3.300.000	1.925.000	(2)
(4)	1.050.000										
<b>61.3.1</b>				<b>71.6.x*</b>				<b>26.9.x</b>			
		1.375.000	(2)	(3)	750.000			(1a)	1.800.000	1.800.000	(3)

(0) Saldo inicial a 01 de Fevereiro

(1a) Transferência da mercadoria para poder de terceiros

(1b) Registo valor das existências enviadas à consignação (ao preço de venda)

(2) Venda da mercadoria em poder de terceiros ao cliente

(3) Custo das mercadorias vendidas que estavam em poder de terceiros e devolução da mercadoria

**(1a) 01 de Fevereiro**

**Nota importante:** Este exercício está feito partindo da hipótese que a empresa utiliza o Sistema de Inventário Permanente (SIP). Caso utilize o Sistema de Inventário Intermitente (SII) este lançamento não seria feito.

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
26.9.x	Existências / Mercadorias / Em poder de terceiros / Cliente x	1.800.000	
26.x	Existências / Mercadoria Y		1.800.000

Custo da mercadoria transferida para poder de terceiros = 120 unidades x 15.000 = **1.800.000**

**(1b) 01 de Fevereiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes-correntes / Não grupo / Nacionais	3.300.000	
31.9.3	Clientes - saldos credores / Material à consignação		3.300.000

Facturação ao cliente do material consignado = 120 unidades x 27.500 = **3.300.000**

**(2) 05 de Fevereiro**

**Nota importante:** Este exercício está feito partindo da hipótese que a empresa utiliza o Sistema de Inventário Permanente (SIP). Caso utilize o Sistema de Inventário Intermitente (SII) este lançamento não seria feito.

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.9.3	Clientes - saldos credores / Material à consignação	3.300.000	
31.1.2.1	Clientes correntes / Não grupo / Nacionais		1.925.000
61.3.1	Vendas / Mercadorias / Mercado nacional		1.375.000

Venda 50 unidades: 27.500 x 50 = **1.375.000**

Devolução de 70 unidades = 27.500 x 70 = **1.925.000**

**(3) 05 de Fevereiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
26.x	Existências / Mercadoria Y	1.050.000	
71.6.x*	Custo das existências vendidas / Mercadorias	750.000	
26.9.x	Existências / Mercadorias / Em poder de terceiros / Cliente x		1.800.000

Custo da mercadoria devolvida pelo cliente: **1.050.000** = 70 unidades x 15.000.

Custo da mercadoria vendidas: **750.000** = 50 unidades x 15.000

Neste caso estamos perante uma transacção que consiste no envio de mercadorias à consignação a um cliente. Uma vez que todos os riscos permanecem na posse da empresa cedente, não se verificando uma transferência de propriedade que gere réditos, deve a entidade reconhecer essa alteração através da correspondente segregação na classe de Existências, utilizando a conta 26.9 – Existências/Mercadorias/Em poder de terceiros para o efeito.

**Comentário à Resolução**

\* Utilizamos a conta 71.6, pois não existindo na lista de contas do PGC conta específica para esta situação (custo das mercadorias vendidas) ter-se-ia de decidir pela utilização de uma conta que estivesse disponível e julgamos ser esta a que melhor se enquadra.

De notar que neste exercício não houve qualquer menção ao Imposto de Consumo, considerando-se que nesta venda não houve liquidação do Imposto (por se tratar de um revendedor).

**Apontamento Fiscal**

De acordo com o Código do Imposto sobre o Consumo, as existências enviadas à consignação têm um prazo estabelecido para ser efectuada a respectiva factura e liquidação, nomeadamente:

- cinco dias contados a partir da data de emissão do documento que acompanha os bens;
- no dia em que a consignação se converta em alienação definitiva, quando esta ocorra antes do termo do prazo referido.

## 2.6. RECLASSIFICAÇÕES E REGULARIZAÇÕES DE EXISTÊNCIAS

Existem um conjunto de operações (factos e transacções) que provocam a necessidade de uma reclassificação e/ou regularização nas existências.

As reclassificações e regularizações podem, por exemplo, acontecer quando o uso de um inventário se altera, passar de mercadorias para matérias-primas ou mesmo passar de um item detido para venda para um item detido para uso, ou ainda nos casos de quebras, sobras, ofertas e outras operações que não sejam compras, vendas ou consumos.



### 2.6.1. Autoconsumo de existências

A entidade Armazéns de Papel, S.A. no dia 5 de Outubro, fez uma requisição interna de 10 caixas de papel A4 para consumo no escritório.

Existiam nessa data 500 caixas de papel A4 em armazém, sendo o custo de aquisição unitário desta mercadoria de 1.500 Kz.

Com base na informação apresentada, pretende-se o reconhecimento do autoconsumo e a regularização das existências.

#### Resolução



A resolução deste caso implica a regularização das existências, dado que algumas mercadorias foram consumidas pela entidade.

#### Contabilização



<b>26.x</b>	<b>75.2.17</b>								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">(0) 750.000</td> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">15.000</td> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">(1)</td> <td style="width: 25%;"></td> </tr> </table>	(0) 750.000	15.000	(1)		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">(1) 15.000</td> <td style="width: 25%;"></td> <td style="width: 25%;"></td> <td style="width: 25%;"></td> </tr> </table>	(1) 15.000			
(0) 750.000	15.000	(1)							
(1) 15.000									

(0) Saldo inicial em 5 de Outubro (antes da reclassificação)

(1) Reconhecimento como custo do autoconsumo de existências

#### (1) 05 de Outubro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.2.17	Fornecimentos e serviços de terceiros / Material de escritório	15.000	
26.x	Existências / Mercadoria - caixa papel A4		15.000

Autoconsumo de 10 caixas de papel A4 x 1.500 = **15.000**



#### Comentário à Resolução

O registo feito é válido se a empresa utilizar o sistema de inventário permanente.

Caso a empresa use o sistema de inventário intermitente em vez de creditar a conta 26.x – Mercadorias (que pode até nem ter qualquer saldo) deve ser creditada a conta 21.2.x – Compras / Mercadorias.



## 2.6.2. Quebras em existências

A entidade Alfa, Lda. comercializa vinhos e durante o mês de Junho apurou no seguimento de várias reclamações de clientes que a mercadoria Vinho A2005 não estava em condições de venda. A empresa tinha em armazém 50 caixas de 6 garrafas que tinha um custo de compra de 650 Kz a garrafa.

Na sequência das reclamações de clientes e após verificar que a mercadoria não se encontrava em condições de ser comercializada e considerando a necessidade de manter os níveis de qualidade da empresa decidiu-se proceder à sua destruição.

Com base nas informações acima apresentadas, pretende-se o reconhecimento em 30 de Junho da quebra em existências.

### Resolução



Em certas situações existem danos em existências que provocam a perda total do seu valor comercial, nestes casos deve a empresa, perante a evidência das existências não terem qualquer valor realizável líquido, providenciar o seu abate.

### Contabilização



<b>26.x</b>	<b>78.4.1</b>				
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">(0) 195.000</td> <td style="width: 50%;">195.000 (1)</td> </tr> </table>	(0) 195.000	195.000 (1)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">(1) 195.000</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	(1) 195.000	
(0) 195.000	195.000 (1)				
(1) 195.000					
(0) Saldo em armazém					
(1) Reconhecimento de quebras em existências – mercadorias					

(1) 30 de Junho

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.4.1	Perdas em existências / Quebras	195.000	
26.x	Existências / Mercadoria -garrafa de vinho A2005		195.000

Valor da quebra-- 50 caixas x 6 garrafas = 300 garrafas.  
 300 garrafas x 650 = **195.000**



#### Comentário à Resolução

O registo feito é válido se a empresa utilizar o sistema de inventário permanente. Caso a empresa use o sistema de inventário intermitente em vez de creditar a conta 26.1.x – Mercadorias (que pode até nem ter qualquer saldo) deve ser creditada a conta 21.2.x – Compras / mercadorias.



#### Apontamento Fiscal

Para quebras de elevado valor para que sejam aceites fiscalmente pela Direcção Nacional de Impostos, a entidade deve reunir devidamente a documentação respectiva que justifica a quebra e se prove que as mesmas foram comunicadas e seguidas por órgãos competentes.

### 2.6.3. Sobras em existências



No inventário de 31 de Janeiro, o Hipermercados, S.A. verificou a existência física de 820 unidades do produto Alfa. Este produto na contabilidade registava uma quantidade de 800 unidade ao custo de aquisição unitário de 1.200 kz. Este aumento de quantidade deve-se seguramente a uma incorrecta identificação a quando da venda.

Com base nas informações acima apresentadas, proceda à regularização das existências.

#### Resolução



Esta resolução implica o reconhecimento das sobras em existências identificadas por contagem física.

#### Contabilização



26.x		68.4.1	
(0)	960.000		24.000 (1)
(1)	24.000		

(0) Saldo inicial em 31 Janeiro  
(1) Reconhecimento da sobra em Mercadorias

#### (1) 31 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
26.x	Existências / Mercadorias / Produto Alfa	24.000	
68.4.1	Ganhos em existência / Sobras		24.000

Inventário físico = N° de unidades contadas x custo de aquisição = 820 x 1.200 = 984.000

Registo contabilístico = N° de unidades contabilizadas x custo de aquisição = 800 x 1.200 = 960.000

Diferença a regularizar (sobra) = Inventário Físico – inventário contabilístico = 984.000 – 960.000 = **24.000**



#### Comentário à Resolução

O registo feito é válido se a empresa utilizar o sistema de inventário permanente.

Caso a empresa use o sistema de inventário intermitente em vez de creditar a conta 26.x – Mercadorias (que pode até nem ter qualquer saldo) deve ser creditada a conta 21.2.x – Compras / mercadorias.



#### Apontamento Fiscal

O valor do proveito reconhecido concorre para a matéria colectável nos termos previsto no Código do Imposto Industrial.

### 2.6.4. Oferta de existências a clientes



A Sociedade Revendedora, S.A. comercializa, entre outros, garrafas de Whisky que constam no seu inventário a um custo de compra de 1.120 kz e cujo preço de venda é de 1.400 kz.

Em 20 de Dezembro a empresa decidiu oferecer 30 garrafas desse Whisky aos clientes com maior volume de compras durante o ano. No momento da oferta existiam em armazém 225 garrafas, num total de 252.000 kz.

Pretende-se o tratamento contabilístico a efectuar pela sociedade Revendedora, S.A. à data da oferta das referidas mercadorias aos seus clientes.

## Resolução



A resolução deste caso implica o reconhecimento da saída das existências por oferta a clientes.

## Contabilização



26.x	75.6.x
(0)    252.000         33.600    (1)	(1)    33.600

- (0) Existência em armazém no momento da saída para oferta  
 (1) Reconhecimento da saída da mercadoria para oferta

### (1) 20 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.6.x	Outros custos e perdas operacionais / Ofertas e amostras de existências / Mercadoria – Garrafas de Whisky	33.600	
26.x	Existências / Mercadoria – Garrafas de Whisky		33.600

Saída das existências por oferta = [1.120 (custo de aquisição) × 30 garrafas (quantidade oferecida)] = 33.600



### Comentário à Resolução

O registo feito é válido se a empresa utilizar o sistema de inventário permanente.  
 Caso a empresa use o sistema de inventário intermitente em vez de creditar a conta 26.x – Mercadorias (que pode até nem ter qualquer saldo) deve ser creditada a conta 21.2.x – Compras / mercadorias.



### Apontamento Fiscal

As ofertas serão dedutíveis (por via da dedutibilidade do custo) em sede do Imposto Industrial dentro dos limites do razoável e desde que aceites pela Direcção Nacional de Impostos.



**3.**

---

**TERCEIROS**





### 3. TERCEIROS

A classe de contas “terceiros” é destinada ao registo de operações relacionadas com:

- Clientes;
- Fornecedores;
- Empréstimos;
- Estado;
- Entidades participantes e participadas;
- Pessoal;
- Outros valores a receber e a pagar;
- Provisões para cobranças duvidosas; e
- Provisões para outros riscos e encargos.

Incluem-se ainda nesta classe as contas que permitem cumprir a base do acréscimo, isto é, permitem o reconhecimento das operações e outros acontecimentos quando ocorrem, “independentemente da data em que ocorre o respectivo recebimento ou pagamento”, nomeadamente as contas de: Proveitos a facturar; Encargos a repartir por períodos futuros; Encargos a pagar; e Proveitos a repartir por períodos futuros, contas essas incluídas na conta 37 Outros valores a receber e a pagar.

**A classe de contas “Terceiros” é constituída por contas de activo e contas de passivo.**

#### Activo

De acordo com o PGC um activo deve ser reconhecido no Balanço quando: for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e; o activo tenha um custo ou um valor que possa ser quantificado com fiabilidade.

#### Passivo

De acordo com o PGC “um passivo deve ser reconhecido no Balanço quando:

- For provável que da liquidação de uma obrigação presente resulte um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos; e
- A quantia pela qual a liquidação tenha lugar possa ser quantificada com fiabilidade”.

### 3.1. CLIENTES

A conta Clientes tem como objectivo registar os movimentos relacionados com:

- Clientes-correntes;
- Clientes-títulos a receber;
- Clientes – títulos descontados;
- Clientes de cobrança duvidosa; e
- Clientes – saldos credores.

De um modo geral, as questões que se levantam relativamente às operações com clientes são:

- O reconhecimento inicial da dívida;
- A titularização da dívida;
- Os adiantamentos recebidos (com e sem preço fixado);
- As diferenças cambiais que surjam por transacções em moeda estrangeira;
- O reconhecimento de clientes como clientes de cobrança duvidosa.

Relacionado ainda com a conta clientes está a conta 38 – Provisões para cobranças duvidosas, nomeadamente a questão das provisões para cobranças duvidosas e eventuais reposições de provisões.

### 3.1.1. Vendas e prestações de serviços

**Nota introdutória:** Quando nada for dito no exercício, admite-se que se trata de um cliente nacional com o qual não há qualquer relação de dependência, ou seja é um cliente “Não grupo”.

#### 3.1.1.1. Venda a pronto pagamento



Ao dia 5 de Novembro, a sociedade Luanda, Lda vendeu 5.000 unidades da mercadoria X ao preço unitário de 150 Kz, que seguiram de imediato para o cliente. Para o efeito foi emitida a factura nº1199 num total de 750.000 Kz. O cliente pagou, a dinheiro, no momento da recepção da mercadoria.

#### Resolução



Esta resolução incide sobre o reconhecimento e valorização da venda.

#### Contabilização



45.2.x		61.3.1		75.3.1.1	
(1)	750.000	750.000	(1)	(2)	7.500
		43.1.1		34.9.2.x*	
		7.500	(3)	(3)	7.500 7.500 (2)

(1) Venda de mercadorias  
 (2) Liquidação do Imposto de Selo  
 (3) Pagamento do Imposto de Selo

#### (1) 05 de Novembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
45.2.x	Caixa / Valores para depositar	750.000	
61.3.1	Vendas / Mercadorias / Mercado nacional		750.000

#### (2) 05 de Novembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.3.1.1	Outros custos e perdas operacionais / Impostos / Indirectos / Imposto de selo	7.500	
34.9.2.x*	Estado / Outros impostos / Imposto de Selo		7.500

#### (3) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
34.9.2.x*	Estado / Outros impostos / Imposto de Selo	7.500	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		7.500

Para uma melhor gestão de clientes ou para fins legais, poder-se-ia registar a venda na conta apropriada de clientes antes de se proceder ao lançamento do pagamento, como se demonstra de seguida:

- Débito da 31.1.2.1 – Clientes-correntes / Não grupo / Nacionais
- Crédito da 61.3.1 – Vendas / Mercadorias / Mercado nacional

E imediatamente a seguir:

- Débito da 45.2.x – Caixa / Valores para depositar
- Crédito da 31.1.2.1 – Clientes-correntes / Não grupo / Nacionais



### Comentário à Resolução

Embora neste exercício se tenha efectuado o registo da liquidação do Imposto de Selo no momento do recebimento, por uma questão operacional, admite-se que algumas empresas (principalmente retalhistas) não façam um lançamento para cada recebimento que tenham, mas sim que procedam ao registo dos recebimentos e façam um lançamento, por exemplo, por mês, em função do total dos recebimentos.

\* Devido ao facto de não existir uma conta específica para o Imposto de Selo, sugerimos a utilização da conta 34.9.2 – Estado/Outros impostos/Imposto de Selo, para os registos da liquidação do imposto e do pagamento ao Estado.



### Apontamento Fiscal

Alerta-se para a obrigatoriedade de emissão de factura ou documento equivalente nos termos do decreto presidencial nº 149/13 de 01 de Outubro, especificamente o «o regime jurídico das facturas e documentos equivalentes» bem como a correcta liquidação do imposto do consumo e do imposto de selo nos termos previsto em diploma próprio, respectivamente perante o acto de venda e aquando o recebimento.

De acordo com o Código do Imposto de Selo, o pagamento do imposto é efectuado até ao final do mês seguinte a que diz respeito mediante a apresentação do Documento de Liquidação do Imposto (DLI).



### 3.1.1.2. Venda a crédito com imposto sobre o consumo

Ao dia 5 de Novembro, a sociedade Produtora, Lda vendeu à sociedade retalhista, Lda 1.000 unidades da mercadoria K ao preço unitário de 100 Kz, sujeito ao imposto sobre o consumo à taxa de 10%. Para o efeito foi emitida a factura nº 1199 num total de 110.000 Kz.

### Resolução



Esta resolução incide sobre o reconhecimento e valorização da venda com imposto incluído.

### Contabilização



31.1.2.1		61.3.1		34.2.x	
(1)	110.000		100.000 (1)		10.000 (1)
(1)	Venda de mercadorias				

#### (1) 05 de Novembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes-correntes / Não grupo / Nacionais	110.000	
34.2.x	Estado / Imposto de produção e consumo		10.000
61.3.1	Vendas / Mercadorias / Mercado nacional		100.000

O imposto é liquidado ao cliente que o suporta e é entregue posteriormente (em função dos prazos legais) ao Estado. Quando for entregue ao Estado será feito o registo:

- Débito – 34.2.x – Estado / Imposto de produção e consumo
- Crédito – 43.1.1 – Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x (no caso de ser pago em cheque ou equivalente)



### Comentário à Resolução

A conta 34.2.x será subdividida em função da organização da entidade, podendo, por exemplo ser subdividida por meses e dentro destes por taxas.



### Apontamento Fiscal

Ver apontamento fiscal do exercício 3.1.1.1.

### 3.1.1.3. Venda a crédito com desconto de pronto pagamento



Ao dia 14 de Outubro, a sociedade Viana, Lda encomendou à sociedade Talatona, Lda 3.000 unidades da mercadoria K que é vendida ao preço unitário de 200 kz. Para o efeito, ao dia 15 de Outubro foi emitida a factura nº1200, num total de 600.000 kz com a observação de que se a Viana, Lda efectuasse o pagamento até 30 dias, seria concedido um desconto de pronto pagamento de 3%.

Sabendo que o cliente Viana, Lda efectuou o pagamento a 7 de Novembro, proceda ao tratamento contabilístico das operações acima descritas.

#### Resolução



Esta resolução está relacionada com o reconhecimento, valorização e desreconhecimento da dívida do cliente.

#### Contabilização



<b>31.1.2.1</b>	<b>61.3.1</b>				
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">(1) 600.000</td> <td style="width: 50%;">600.000 (2)</td> </tr> </table>	(1) 600.000	600.000 (2)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 50%;">600.000 (1)</td> </tr> </table>		600.000 (1)
(1) 600.000	600.000 (2)				
	600.000 (1)				
<b>76.3.x</b>	<b>43.1.1</b>				
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">(2) 18.000</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	(2) 18.000		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">(2) 582.000</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	(2) 582.000	
(2) 18.000					
(2) 582.000					

(1) Venda ao cliente  
(2) Recebimento do cliente com desconto de pronto pagamento concedido

#### (1) 15 de Outubro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes-correntes / Não grupo / Nacionais	600.000	
61.3.1	Vendas / Mercadorias / Mercado nacional		600.000

#### (2) 7 de Novembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	582.000	
76.3.1	Descontos de pronto pagamento concedidos	18.000	
31.1.2.1	Clientes-correntes / Não grupo / Nacionais		600.000

A dívida do cliente é desreconhecida na sua totalidade. Há contudo que reconhecer um desconto de pronto pagamento, no montante de **18.000 Kz** ( $3\% \times 600.000$ ), concedido pelo facto de o cliente ter efectuado o pagamento antes dos 30 dias.

De acordo com o PGC, as dívidas de clientes podem ser valorizadas ao custo histórico ou ao valor de realização, dos dois o mais baixo. Não havendo qualquer indicação de que o valor de realização possa ser inferior ao custo histórico (valor da venda) a dívida do cliente é valorizada ao custo histórico. Só excepcionalmente é que o registo inicial de uma venda será efectuado por um valor diferente do valor de venda custo histórico.

Ao efectuar a venda de mercadorias, se esta transacção satisfizer todos os requisitos explícitos no ponto 6.4.1 Políticas Contabilísticas – critérios para reconhecimento (vendas), deve a entidade reconhecer o rédito proveniente desta, pelo justo valor da retribuição a receber, tendo em conta os descontos comerciais e de quantidade e de volume concedidos pela entidade (ponto 10.1 – Rédito (definições) das Notas Explicativas).



### Comentário à Resolução

O desconto não é reconhecido como uma redução ao rédito da venda, uma vez que este só terá lugar se o cliente pagar antes de decorridos os 30 dias. Assim sendo, a entidade Talatona reconhece nas suas contas a dívida e o rédito referente à venda efectuada pelos valores constantes da factura. Considerando-se que a entidade está a pagar antes do vencimento da factura, o cliente considerou o desconto referido, devendo agora a entidade Talatona utilizar a conta 76.3.x – Descontos de pronto pagamento concedidos, para o reconhecimento da diferença entre a quantia facturada e a quantia recebida.

Admitimos neste exercício que, por uma questão operacional, a empresa procede ao registo contabilístico da liquidação do Imposto de Selo apenas no final do mês, em função do apuramento das quantias recebidas.

Para maior desenvolvimento a propósito da liquidação e pagamento do Imposto de Selo, ver exercício 3.1.1.1.



### Apontamento Fiscal

Ver apontamento fiscal do exercício 3.1.1.1.

### 3.1.1.4. Prestação de serviços com desconto na factura e imposto sobre o consumo



Ao dia 15 de Março, a entidade Serviços, Lda emitiu a factura nº1200 pela prestação do serviço X no valor de 250.000 Kz, e com um desconto comercial de 10%, sujeito ao imposto sobre o consumo de 5%.

O valor total da factura é de 236.250 kz

Proceda ao tratamento contabilístico correspondentes aos factos acima apresentados.

### Resolução



Esta resolução está relacionada com o reconhecimento e valorização da dívida do cliente tendo em consideração que o desconto concedido está incluído na factura.

### Contabilização



31.1.2.1		62.1.1		34.2.x	
(1)	236.250		225.000 (1)		11.250 (1)
(1)	Prestação de serviços				

#### (1) 15 de Março de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes-correntes / Não grupo / Nacionais	236.250	
34.2.x	Estado / Imposto de produção e consumo		11.250
62.1.1	Prestação de Serviço / Serviços principais / Mercado nacional		225.000

Inicialmente a prestação de serviço seria reconhecida pela quantia de **250.000**. Contudo, a entidade Serviços, Lda decidiu conceder ao seu cliente um desconto comercial de 10%, pelo que o rédito a reconhecer pela prestação de serviços será de **225.000** [ $250.000 - (250.000 \times 10\%)$ ].

O imposto sobre o consumo incide sobre o valor de prestação de serviço líquido pelo que será de **11.250** ( $225.000 \times 5\%$ )

Ao proceder à valorização da dívida do cliente deve ser considerado que o desconto concedido está explícito na factura, logo a dívida será valorizada inicialmente, tendo em conta aquela redução (desconto comercial), o que não aconteceria se este desconto constasse em nota de crédito emitida posteriormente (a dívida do cliente seria reduzida posteriormente).

No que diz respeito à valorização da prestação de serviços (conta 62), se esta transacção satisfizer todos os requisitos explícitos no ponto 6.4.2 das Políticas Contabilísticas – critérios para reconhecimento (Prestação de serviços), deve a entidade reconhecer o rédito proveniente desta, pelo justo valor da retribuição a receber, tendo em conta os descontos comerciais e de volume concedidos pela entidade (ponto 10.1 – Rédito (definições) das Notas Explicativas).



#### Comentário à Resolução

Quanto ao imposto, posteriormente será entregue ao Estado (em função dos prazos legais) e quando acontecer será feito o seguinte registo:

Débito 34.2.x – Estado / Imposto de produção e consumo

Crédito 43.1.1 – Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x (caso seja pago por cheque ou transferência bancária. Se for pago em dinheiro seria a conta 45.x)

A conta 34.2.x será subdividida em função da organização da entidade, podendo, por exemplo ser subdividida por meses e dentro destes por taxas.



#### Apontamento Fiscal

Para efeito de cálculo do imposto a reter, a sua base tributável é o valor da venda líquido do desconto comercial, como prescreve o Código do Imposto Industrial.

Relativamente à obrigatoriedade de emissão de factura ou documento equivalente ver apontamento fiscal do exercício nº 3.1.1.1.

### 3.1.1.5. Venda com devolução parcial



A sociedade Revenda, Lda vendeu em 28 de Abril ao seu cliente Gama, Lda 2.000 unidades da mercadoria K ao preço unitário de 70 Kz, conforme n/Factura nº 1567 no valor total de 140.000 Kz. Contudo, o cliente ao receber a mercadoria verificou que 500 unidades estavam danificadas pelo que procedeu à devolução das respectivas unidades (Nota de Crédito nº 15, de 30 de Abril).

Proceda ao tratamento contabilístico dos factos acima descritos.

#### Resolução



A resolução dos factos descritos anteriormente incide sobre a valorização, quer da dívida do cliente, quer do rédito previamente reconhecido.

#### Contabilização



31.1.2.1		61.3.1		61.7.1	
(1)	140.000	35.000	(2)	(1)	140.000
				(2)	35.000

(1) Venda da mercadoria K  
(2) Devolução das mercadorias vendidas

#### (1) 28 de Abril

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes-correntes / Não grupo / Nacionais	140.000	
61.3.1	Vendas / Mercadorias / Mercado nacional		140.000

É efectuado o reconhecimento da venda das mercadorias pela quantia de **140.000** (2.000 x 70 kz), sendo debitado ao cliente o valor da venda.

**(2) 30 de Abril**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
61.7.1	Vendas / Devoluções / Mercado nacional	35.000	
31.1.2.1	Clientes-correntes / Não grupo / Nacionais		35.000

Após a venda das mercadorias, o cliente verifica que algumas mercadorias ao chegarem ao seu armazém estão danificadas, pelo que procede à devolução das mesmas. A entidade deve então reconhecer a redução da quantia escriturada da dívida a receber e o rédito da venda (pela emissão de Nota de Crédito ou documento equivalente). A dívida do cliente deve ser reduzida na própria conta corrente do cliente, sendo a redução do rédito efectuada em conta separada do rédito da venda de mercadorias, ou seja, deve ser considerada a conta 61.7.1.

**Apontamento Fiscal**

Com as devidas adaptações ver apontamento fiscal do exercício 3.1.1.1.

Nota-se que o documento a utilizar poderá ser nota de devolução ou nota de crédito.

**3.1.1.6. Venda com desconto concedido fora da factura**

A Sociedade Revenda, Lda emitiu em 2 de Maio a Nota de Crédito nº189 sobre o cliente Gama, Lda. relativa a um desconto de 5% que incidiu sobre a venda efectuada (e já registada) em 28 de Abril de 2.000 unidades da mercadoria K ao preço unitário de 70 kz (Factura nº1567), ajustada (também já registada) pela devolução dos 500 unidades recusadas pelo cliente (Nota de Crédito nº15).

Proceda ao tratamento contabilístico correspondente aos factos acima descritos.

**Resolução**

Nesta resolução deve proceder-se ao registo do desconto relacionado com a nota de crédito, tendo em consideração o rédito previamente reconhecido.

**Contabilização**

31.1.2.1		61.8.1	
	5.250 (1)	(1)	5.250

(1) Desconto concedido

**(1) 02 de Maio**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
61.8.1	Vendas / Descontos e abatimentos / Mercado nacional	5.250	
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais		5.250

A venda inicial foi de 140.000 kz (2.000 x 70 kz) e a devolução posterior foi de 35.000 Kz (500 x 70 kz) pelo que a venda líquida foi de 105.000 kz (1.500 x 70 kz). Assim o desconto será de **5.250** kz (105.000 x 5%)

No decorrer da sua actividade operacional uma entidade concede descontos relacionados com a venda (ou com a prestação de serviços), sendo estes incluídos na factura, ou quando não incluídos naquela, concedidos através de um documento equivalente, nomeadamente uma nota de crédito.

**Apontamento Fiscal**

Com as devidas adaptações ver apontamento fiscal do exercício 3.1.1.1.



### 3.1.2. Venda com pagamento diferido

A Sociedade Luanda, S.A. vendeu a um cliente, em 2 de Janeiro, 5.000 unidades da mercadoria K a um preço de venda unitário de 28 Kz, sendo o transporte por conta do adquirente. O acordo de venda estabelecia o recebimento do montante total da venda em duas prestações semestrais, de 70.000 Kz, com vencimento em 30 de Junho e 31 de Dezembro desse ano. Sabe-se que se as referidas mercadorias fossem vendidas num prazo máximo de pagamento de 60 dias, condições habitualmente contratadas com os seus clientes, a sociedade de Luanda, S.A. teria vendido a mesma mercadoria a um preço unitário de 24 Kz.

Pretende-se o tratamento contabilístico a efectuar pela sociedade de Luanda, S.A. à data da venda e em cada um dos momentos do recebimento das prestações.

### Resolução



No que diz respeito a esta venda com pagamento diferido, colocam-se as seguintes questões: a valorização da dívida a receber; o rédito proveniente da transacção de venda e o reconhecimento e valorização dos juros implícitos.

### Contabilização



31.1.2.1				61.3.1		66.1.2.1	
(1)	140.000	70.000	(2)	120.000	(1)	13.107	(2)
		70.000	(3)			6.893	(3)
				37.6.7		43.1.1	
				(2)	13.107	20.000	(1)
				(3)	6.893		
						(2)	70.000
						(3)	70.000

- (1) Venda das mercadorias
- (2) Recebimento da primeira prestação e reconhecimento dos juros do período
- (3) Recebimento da segunda prestação e reconhecimento dos juros do período

#### (1) 02 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes-correntes / Não grupo / Nacionais	140.000	
61.3.1	Vendas / Mercadorias / Mercado nacional		120.000
37.6.7*	Outros valores a receber e a pagar / Proveitos a repartir por períodos futuros / Juros implícitos em vendas		20.000

A sociedade de revenda efectua o reconhecimento da venda das mercadorias pela quantia de 120.000 (5000 × 24), sendo debitado ao cliente o valor da venda.

Total da facturação (dívida do cliente) = 5.000 × 28 = **140.000**

Reconhecimento do proveito (venda) = 5.000 × 24 = **120.000**

Proveito a repartir por períodos futuros = 140.000 – 120.000 = **20.000**

#### (2) 30 de Junho

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	70.000	
31.1.2.1	Clientes-correntes / Não grupo / Nacionais		70.000
37.6.7*	Outros valores a receber e a pagar / Proveitos a repartir por períodos futuros / Juros implícitos em vendas	13.107	
66.1.2.1	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Juros / De mora relativos a dívidas de terceiros / Dívidas recebidas a prestações		13.107

Ver quadro auxiliar

**(3) 31 de Dezembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	70.000	
31.1.2.1	Clientes-correntes / Não grupo / Nacionais		70.000
37.6.7*	Outros valores a receber e a pagar / Proveitos a repartir por períodos futuros / Juros implícitos em vendas	6.893	
66.1.2.1	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Juros / De mora relativos a dívidas de terceiros / Dívidas recebidas a prestações		6.893

Ver quadro auxiliar

O rédito da venda deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição a receber. A diferença entre o justo valor da retribuição a receber e a sua quantia nominal é reconhecida como rédito de juros (ponto 10.2 das Notas explicativas).

Quando os influxos forem diferidos, o justo valor da retribuição pode ser menor do que a quantia nominal de dinheiro a receber. Assim sendo, quando o acordo constitui uma transacção de financiamento, o justo valor da retribuição é determinado descontando todos os recebimentos futuros através da utilização de uma taxa de juro imputada.

**Quadros auxiliares**

Os fluxos monetários a considerar para o cálculo da taxa de juro implícita seriam então os 120.000 kz que são diferidos e nos respectivos períodos o influxo das duas prestações de 70.000 kz. Calcula-se então uma taxa de juro implícita 10,92257% (TIR), que aplicada à quantia escriturada da dívida no período imediatamente anterior, dá-nos os juros para aquele período.

Período	Fluxos de caixa	Juros	Quantia escriturada da dívida
0	-120.000		120.000
1	70.000	13.107	63.107
2	70.000	6.893	0
<b>TIR</b>	10,92257%		

Recorde-se que no reconhecimento inicial a dívida do cliente está reflectida pela quantia total da dívida a receber:

**Comentários à resolução**

\* Não existe na lista de contas qualquer conta explícita para o diferimento do rédito do juro (proveito a repartir por períodos futuros). Como sugestão poder-se-ia utilizar uma conta que esteja disponível, como seja a conta 37.6.7 – Juros implícitos em vendas com recebimento diferido.

A dívida total do cliente não se altera, sendo a diferença entre esse montante e o seu justo valor/valor actual (20.000 à data da venda em 2 de Janeiro) reconhecida de acordo com o regime de periodização económica como proveito a repartir por períodos futuros, podendo considerar-se consequentemente que a quantia escriturada é de 120.000, ou seja os 140.000 registados na conta do cliente (31.1.2.1) abatido dos 20.000 dos proveitos a repartir por períodos futuros (37.6.7).

Nos momentos subsequentes há que reconhecer o proveito do período respectivo. Para o efeito, considerou-se que o reconhecimento dos juros pelos dois períodos de acordo com o cálculo da taxa de juro efectuado seria o mais apropriado.

Admitimos neste exercício que, por uma questão operacional, a empresa procede ao registo contabilístico da liquidação do Imposto de Selo apenas no final do mês, em função do apuramento das quantias recebidas.

Para maior desenvolvimento a propósito da liquidação e pagamento do Imposto de Selo, ver exercício 3.1.1.1.

**Apontamento Fiscal**

Com as devidas adaptações ver apontamento fiscal do exercício 3.1.1.1.

### 3.1.3. Titularização de dívidas

As letras enquadram-se no conceito de títulos a receber, dando o saque origem à movimentação da conta 31.2 Clientes / títulos a receber:

As questões que se levantam nesta temática relacionam-se:

- Com o reconhecimento do saque efectuado ao cliente;
- O endosso que possa surgir em virtude de entrega da letra ao banco;
- A regularização do pagamento do cliente ao banco; ou
- A eventual devolução da letra por falta de pagamento do cliente.

#### 3.1.3.1. Saque e pagamento (letra)



À data de 20 de Janeiro, a entidade Delta, Lda efectuou o saque nº12 ao cliente Alfa, Lda a 60 dias no valor de 300.000 Kz. O cliente efectuou o pagamento da letra no dia 20 de Março.

#### Resolução



Esta resolução envolve o tratamento contabilístico da emissão da letra e a sua “regularização” por pagamento do cliente.

#### Contabilização



31.1.2.1				31.2.2.1				43.1.1			
(0)	300.000	300.000	(1)	(1)	300.000	300.000	(2)	(2)	300.000		

(0) Quantia em dívida – sobre a qual incide a letra emitida  
 (1) Saque sobre o cliente – letra a 60 dias  
 (2) Pagamento do cliente

#### (1) 20 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.2.2.1	Clientes-títulos a receber / Não grupo / Nacionais	300.000	
31.1.2.1	Clientes-correntes / Não grupo / Nacionais		300.000

#### (2) 20 de Março

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	300.000	
31.2.2.1	Clientes-títulos a receber / Não grupo / Nacionais		300.000

No momento do saque, a entidade Delta deve efectuar a reclassificação da dívida de clientes correntes (31.1) para títulos a receber (31.2). Com o recebimento da letra, a Delta desreconhece a dívida.

De acordo com a Nota Explicativa à conta 31.2, esta tem como destino o registo das letras sacadas aos clientes e por estes aceites, desta forma a conta reflete as dívidas de clientes que se encontram representadas por títulos ainda não vencidos quer se encontrem descontados ou não.

### 3.1.3.2. Saque e desconto bancário



À data de 20 de Janeiro, a entidade Sacadora, Lda efectuou o saque nº15 ao cliente Sacado, Lda a 60 dias, no valor de 500.000 kz. No dia 25 a Sacadora efectuou o desconto desta letra no Banco Jota, tendo sido depositado na sua conta a quantia de 491.118 kz sendo a diferença referente aos encargos do desconto (Juros e outras despesas relacionadas).

Em 30 de Janeiro a entidade sacadora emite a Nota de Débito nº156 sobre a Sacado, Lda relativa aos encargos do desconto.

Proceda ao tratamento contabilístico correspondente aos factos acima apresentados.

#### Resolução



Nesta resolução deve ser considerada a reclassificação da dívida pelo saque que foi efectuado ao cliente (sacado). Posteriormente a letra foi colocada a desconto no banco Jota.

#### Contabilização



31.1.2.1				31.2.2.1				76.14			
(0)	500.000	500.000	(1)	(1)	500.000	(2)	8.882	8.882	(3)		
(3)	8.882										
				31.3.2.1				43.11			
					500.000	(2)	(2)	491.118			

(0) Quantia em dívida – sobre a qual incide a letra emitida  
 (1) Saque nº 15 sobre o cliente – letra a 60  
 (2) Desconto do saque nº 15 pelo banco Jota  
 (3) Nota de Débito nº 156 relativa aos encargos bancários ocorridos no desconto da letra

#### (1) 20 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.2.2.1	Clientes-títulos a receber / Não grupo / Nacionais	500.000	
31.1.2.1	Clientes-correntes / Não grupo / Nacionais		500.000

#### (2) 25 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	491.118	
76.1.4	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / De desconto de títulos	8.882	
31.3.2.1	Clientes-títulos descontados / Não grupo / Nacionais		500.000

#### (3) 30 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes-correntes / Não grupo / Nacionais	8.882	
76.1.4	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / De desconto de títulos		8.882



### Comentário à Resolução

Quando as letras são descontadas, o registo na contabilidade é feito através do crédito na conta 31.3 – Clientes – títulos descontados, fazendo na prática com que a entidade deixe de ter o activo, isto é fica com débito da conta 31.2 e um crédito de igual valor na conta 31.3.

Após o saque da letra, a entidade descontou a letra no banco, o que resulta em encargos bancários. Estes encargos bancários são inicialmente reconhecidos como custos da entidade, contudo, como neste caso são da responsabilidade do cliente devem posteriormente ser desreconhecidos e debitados ao cliente.

Na data de vencimento das letras que se encontram na conta 31.3.2.1 Clientes – títulos descontados – Não Grupo – Nacionais esta conta será debitada da seguinte forma:

- Por contrapartida da conta 31.2.2.1 Clientes – Títulos a receber – Não Grupo – Nacionais, caso na data de vencimento a letra não seja devolvida por falta de pagamento, ou seja quando a letra for paga pelo cliente ao banco. Ficando estas duas contas saldadas pois a responsabilidade que o cliente tinha para connosco e a que nós tínhamos com o banco deixaram de existir.
- “Por contrapartida da conta bancária onde o desconto haja sido efectuado, caso na data de vencimento a letra seja devolvida por falta de pagamento. Em simultâneo deverá ser efectuada a transferência da letra reflectida em Clientes – títulos a receber para a conta Clientes – correntes.”

### 3.1.4. Adiantamentos de clientes

Os adiantamentos de clientes, atendendo à qualificação dos adiantamentos em monetários ou não monetários, podem ser de duas naturezas:

- Adiantamentos sem preço fixado; e
- Adiantamentos com preço fixado,

#### 3.1.4.1. Adiantamento de cliente sem preço fixado



À data de 15 de Setembro a sociedade grossista, Lda recebeu do seu cliente Sociedade retalhista, Lda um montante de 150.000 Kz, como adiantamento para a compra de três computadores.

No dia 5 de Dezembro a sociedade grossista, Lda forneceu os computadores, tendo sido emitida a factura nº01009 pela quantia de 375.000 kz.

#### Resolução



Os adiantamentos de clientes podem ser com preço fixado ou sem preço fixado. Neste sentido, há que identificar se o preço está ou não fixado e registar em função dessa situação.

#### Contabilização



<b>31.9.1</b>	<b>43.1.1</b>
(3) 150.000	150.000 (1)
<b>31.1.2.1</b>	<b>61.3.1</b>
(2) 375.000	150.000 (3)
375.000	375.000 (2)

- (1) Adiantamento do cliente  
 (2) Venda dos computadores  
 (3) Regularização do adiantamento

**(1) 15 de Setembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	150.000	
31.9.1	Clientes - saldos credores / Adiantamentos		150.000

**(2) 05 de Dezembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes-correntes / Não grupo / Nacionais	375.000	
61.3.1	Vendas / Mercadorias / Mercado nacional		375.000

**(3) 05 de Dezembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.9.1	Clientes - saldos credores- Adiantamentos	150.000	
31.1.2.1	Clientes-correntes / Não grupo / Nacionais		150.000

O total do adiantamento é reconhecido na conta 31.9.1, uma vez que este é efectuado sem preço fixado.

Após o reconhecimento da dívida e do rédito da venda das mercadorias (quando a entidade entregar o documento comprovativo da transacção), há que desreconhecer o adiantamento de clientes e transferi-lo para a respectiva conta corrente.

Caso o preço estivesse fixado utilizar-se-ia uma conta 37.x.

**Comentário à Resolução**

Caso o preço esteja fixado e não havendo na lista de contas uma conta específica para esta situação, sugerimos que se utilize uma conta 37 – Outros valores a receber e a pagar, por exemplo a conta 37.8 – Adiantamentos de clientes com preço fixado (que está livre na lista de contas) ou uma sub-conta da 37.9.

**Apontamento Fiscal**

Com as devidas adaptações ver apontamento fiscal do exercício 3.1.1.1.

**3.1.4.2. Adiantamento de cliente com preço fixado**

À data de 21 de Outubro a Sociedade de Revenda, Lda recebeu do seu cliente Alfa, Lda uma encomenda de 2.000 unidades da mercadoria Y ao preço unitário de 75 Kz. Após nossa confirmação da encomenda, o cliente Alfa, Lda efectuou um adiantamento de 60.000 kz.

A 25 de Novembro desse ano foi realizada a venda da mercadoria pelo valor unitário acordado de 75 Kz, sendo o total da factura de 150.000 kz.

**Resolução**

Os adiantamentos de clientes podem ser com preço fixado ou sem preço fixado. Neste sentido, há que identificar se o preço está ou não fixado e registar em função dessa situação.

Contabilização 

37.8.x	43.1.1
(3) 60.000	(1) 60.000
60.000	(1)
31.1.2.1	61.3.1
(2) 150.000	150.000
60.000	(2)
(3)	(2)

- (1) Adiantamento do cliente  
 (2) Venda da mercadoria Y  
 (3) Regularização do adiantamento

## (1) 21 de Outubro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	60.000	
37.8.x*	Outros valores a receber e a pagar / Adiantamentos de clientes com preço fixado		60.000

## (2) 25 de Novembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes-correntes / Não grupo / Nacionais	150.000	
61.3.1	Vendas / Mercadorias / Mercado nacional		150.000

## (3) 25 de Novembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.8.x*	Outros valores a receber e a pagar / Adiantamentos de clientes com preço fixado	60.000	
31.1.2.1	Clientes-correntes / Não grupo / Nacionais		60.000

Após o registo da factura do fornecedor (reconhecimento do activo e do rédito pela venda das mercadorias), há que desreconhecer o adiantamento de clientes e transferi-lo para a respectiva conta corrente.

**Comentários à resolução**

\* Caso o preço esteja fixado e não havendo na lista de contas uma conta específica para esta situação, sugerimos que se utilize uma conta 37 – Outros valores a receber e a pagar, por exemplo a conta 37.8 – Adiantamentos de clientes com preço fixado (que está livre na lista de contas) ou uma sub-conta da 37.9.

Lembramos que caso o preço não estivesse fixado utilizar-se-ia a conta 31.9.1.

**Apontamento Fiscal**

Com as devidas adaptações ver apontamento fiscal do exercício 3.1.1.1.

**3.1.5. Diferenças cambiais em clientes** 

As diferenças de câmbio, quer favoráveis ou desfavoráveis, devem ser reconhecidas no período em que surjam relativas a:

- “Recebimentos de elementos monetários.
- Relato de elementos monetários a taxas diferentes das usadas:
  - › No momento do reconhecimento inicial, ou
  - › Na data de relato do período anterior.”

Salienta-se a obrigatoriedade do relato ser efectuado na moeda nacional como prescreve o ponto 7.2.1 das Políticas Contabilísticas (Transacções em moeda estrangeira), conjugado com os pontos 6.4.7 e 6.5.4 das Políticas Contabilísticas (Diferenças de câmbio favoráveis e desfavoráveis) que referem a obrigatoriedade de reflectir na demonstração de resultados as diferenças de câmbio no período em que surjam, aquando do pagamento da dívida e/ou à data do relato serão registadas essas diferenças se as taxas praticadas forem diferentes da utilizada no reconhecimento inicial.



### 3.1.5.1. Diferença cambial à data de relato – venda em USD

A entidade Luanda, Lda (cuja actividade incide no comércio a retalho de sabonetes) mantém estreitas relações comerciais com algumas entidades pertencentes ao mercado norte americano.

No final do mês de Outubro a Luanda, Lda recebeu uma encomenda do seu cliente New York, Ltd para 20.000 unidades do seu sabonete Cleaner, que é vendido ao preço unitário de USD 2. Em 15 de Novembro foi emitida a factura nº1786 referente à venda efectuada.

À data de relato (31 de Dezembro) estas dívidas persistiam nas contas da entidade Luanda, Lda.

Os câmbios nas datas referidas eram os seguintes (óptica do banco):

Datas	Câmbio da compra	Câmbio da venda
15 de Novembro	0.0104	0.0103
31 de Dezembro	0.0103	0.0102

Os valores apresentados representam o valor de 1Kz em unidades de moeda (USD).

- Proceda de acordo com os factos apresentados.
- E se os câmbios à data de relato fossem os seguintes, como procederia?

Datas	Câmbio da compra	Câmbio da venda
31 de Dezembro	0.0105	0.0106

Os valores apresentados representam o valor de 1 kz em unidades de moeda (USD).

### Resolução



Uma vez que estamos perante uma transacção em moeda estrangeira, a problemática incide sobre o reconhecimento inicial e eventuais diferenças cambiais à data do relato.

#### a) Proceda de acordo com os factos apresentados.

### Contabilização



31.1.2.2		61.3.2		66.2.2	
(1)	3.846.154		3.846.154	(1)	37.341
(2)	37.341				(2)
(1)	Venda ao cliente				
(2)	Reconhecimento da diferença cambial favorável para a dívida do cliente				

**(1) 15 de Novembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.2	Clientes-correntes / Não grupo / Estrangeiros	3.846.154	
61.3.2	Vendas / Mercadorias / Mercado estrangeiro		3.846.154

$20.000 \times 2 \text{ USD} = 40.000 \text{ USD}$

$40.000 \text{ USD} \times 1/0,0104 = 3.846.154 \text{ Kz}$

**(2) 31 de Dezembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.2	Clientes-correntes / Não grupo / Estrangeiros	37.341	
66.2.2	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Diferenças de câmbio favoráveis / Não realizadas		37.341

$40.000 \text{ USD} \times 1/0,0103 = 3.883.495 \text{ Kz} - 3.846.154 \text{ Kz} = 37.341 \text{ Kz}$  (Favorável)

**b) E se os câmbios à data de relato fossem os seguintes (óptica do banco):**

Datas	Câmbio da compra	Câmbio da venda
31 de Dezembro	0.0105	0.0106

Os valores apresentados representam o valor de 1Kz em unidades de moeda (USD).

A diferença em relação à alínea a) estaria no reconhecimento da diferença de câmbio.

Neste caso o lançamento no momento do relato seria o reconhecimento de uma diferença de câmbio desfavorável.

**(1) 31 de Dezembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
76.2.2	Diferenças de câmbio desfavoráveis / Não realizadas	36.630	
31.1.2.2	Clientes-correntes / Não grupo / Estrangeiros		36.630

$40.000 \text{ USD} \times 1/0,0105 = 3.809.524 \text{ Kz} - 3.846.154 = 36.630 \text{ Kz}$  (desfavorável)

Note que as taxas de câmbio são apresentadas na óptica do banco, logo há que verificar qual a operação que este irá realizar (compra ou venda de moeda) para aplicar a respectiva taxa cambial. Na medida em que a transacção é realizada na moeda estrangeira, verifica-se que no momento da liquidação da dívida o cliente irá pagar nessa moeda, o que significa que a entidade irá ao banco vendê-la. A entidade bancária está a comprar moeda estrangeira e uma vez que os câmbios estão apresentados na óptica do banco, então deve ser escolhido o câmbio da compra para efectuar os cálculos.

**Comentário à Resolução**

A sociedade tem nas suas contas a 31 de Dezembro um activo monetário resultante de uma venda efectuada e facturada em moeda estrangeira. Depois de constatar que a taxa de câmbio actual difere da praticada no reconhecimento inicial do activo, deve a sociedade proceder ao lançamento da respectiva diferença, de modo a que a valorimetria do mesmo seja adequadamente registada na moeda nacional.

**Apontamento Fiscal**

Para as diferenças de câmbio serem aceites, principalmente no que se refere às diferenças de câmbio desfavoráveis (custos), deverá haver a preocupação da entidade em ter a evidência dessas diferenças de câmbio, nomeadamente, os documentos que lhe deram origem e os extractos das taxas de câmbio fornecidos pelo banco central à data da compra, de relato e do pagamento.

**3.1.5.2. Diferença cambial na liquidação da dívida – dívida em Euros**

A entidade Luanda, Lda vendeu em 15 de Janeiro do ano N a um cliente em Lisboa diversa mercadoria no valor de 20.000 euros. Em 20 de Fevereiro recebeu o pagamento.

Os câmbios nas datas referidas eram os seguintes (óptica do banco):

Datas	Câmbio da compra	Câmbio da venda
15 de Janeiro	0.0078	0.0077
20 de Fevereiro	0.0076	0.0075

Os valores apresentados representam o valor de 1 Kz em unidades de moeda (EUROS).

Proceda ao reconhecimento contabilístico dos factos apresentados, tendo em consideração que os câmbios são apresentados na óptica do banco.

## Resolução



Na resolução deste caso estamos perante uma transacção em moeda estrangeira, pelo que a problemática incide sobre o reconhecimento inicial e eventuais diferenças cambiais à data da liquidação da dívida pela entidade de Lisboa.

## Contabilização



<b>31.1.2.2</b> (1) 2.564.103   2.564.103 (2)	<b>61.3.2</b>   2.564.103 (1)
<b>41.3.1</b> (2) 2.631.579	<b>66.2.1</b>   67.476 (2)

(1) Venda ao cliente Lisboa

(2) Pagamento da dívida do cliente e reconhecimento da diferença cambial

### (1) 15 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.2	Clientes - correntes / Não grupo / Estrangeiros	2.564.103	
61.3.2	Vendas / Mercadorias / Mercado estrangeiro		2.564.103

20.000 Euros  $\times$  1/0,0078 = **2.564.103** Kz

### (2) 20 de Fevereiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco $\times$	2.631.579	
31.1.2.2	Clientes - correntes / Não grupo / Estrangeiros		2.564.103
66.2.1	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Diferenças de câmbio favoráveis / Realizadas		67.476

20.000 Euros  $\times$  1/0,0076 = 2.631.579 Kz – 2.564.103 Kz = **67.476 kz** (favorável)

Neste caso a entidade tinha nas suas contas um activo monetário resultante de uma venda efectuada e facturada em moeda estrangeira. Assim, na data da liquidação o cliente paga em moeda estrangeira (Euro), verificando a entidade se existem diferenças cambiais relativas às praticadas no reconhecimento inicial do activo que devam ser reconhecidas. Há que ter em atenção que apresentando o quadro os câmbios na óptica do banco, teremos que ver a operação que este irá realizar com o cliente (compra ou venda de moeda) para aplicar a respectiva taxa cambial. Para maior esclarecimento ver comentário à resolução do exercício anterior.



### Apontamento Fiscal

Ver apontamento fiscal do exercício 3.1.5.1.

## 3.2. FORNECEDORES

No que diz respeito à conta 32 Fornecedores, esta destina-se a registar os movimentos com os vendedores de mercadorias, de matérias-primas, subsidiárias e de consumo e de fornecimento e serviços externos, ainda que sejam entidades como: sócios, pessoal ou Estado e outros entes públicos.

Relativamente a fornecedores, as principais questões que se levantam são:

- A valorização inicial da dívida a pagar (compra);
- A titularização da dívida, (letras aceitas);
- Os adiantamentos (com e sem preço fixado);
- As diferenças cambiais que surjam por transacções em moeda estrangeira;
- Facturas em recepção e conferência.

Relacionado ainda com a conta fornecedores está a conta 38.2 – Provisões para saldos devedores de fornecedores nomeadamente no que respeita à questão das provisões e eventuais reposições de provisões.

### 3.2.1. Compras

A valorização das compras é regra geral ao custo histórico, ou ao valor de liquidação desde que se verifiquem determinadas condições, nos termos do ponto 7.2.7 das políticas contabilísticas (Contas a Pagar).

Sobre esta temática das compras, iremos apresentar um exercício com incidência do imposto sobre o consumo (compra directa a um produtor), sendo os restantes apresentados sem a incidência do mesmo, pois a sua inclusão conforme demonstrado no exercício seguinte, não altera o procedimento contabilístico. Há que considerar que o imposto em causa, salvo situações excepcionais, faz parte do custo da existência (mercadoria, matéria-prima).

#### 3.2.1.1. Compra a crédito com imposto sobre o consumo



Ao dia 5 de Janeiro, a entidade Bengo, Lda comprou, à sociedade produtora Lda, 7.000 unidades da mercadoria X ao preço unitário de 50 kz, acrescido de imposto sobre o consumo à taxa de 10%. O fornecedor emitiu a factura nº 1199 no valor total de 385.000 Kz.

#### Resolução



Nesta resolução a problemática incide sobre o reconhecimento do passivo monetário (dívida ao fornecedor) e o tratamento do imposto sobre o consumo.

#### Contabilização



21.2.x		32.1.2.1	
(1)	385.000	385.000	(1)
(1) Compra da mercadoria x			

#### (1) 05 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
21.2.x	Compras / Mercadorias – mercadoria x	385.000	
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais		385.000

O custo da aquisição da mercadoria é de **385.000**, que corresponde a 350.000 (7.000 x 50) + 35.000 (350.000 x 10%) do imposto que faz parte do custo de aquisição da mercadoria.

O passivo monetário proveniente desta transacção é valorizado ao custo histórico, pois não se verificaram situações que justificassem uma alteração na base de valorimetria. Mas, caso o valor de liquidação fosse inferior ao custo histórico, o valor nominal seria reduzido para o seu valor de realização e reconhecer-se-ia um proveito extraordinário, nos termos do ponto 7.2.7 das políticas contabilísticas (Contas a pagar).



### Comentários à resolução

Caso a empresa utilize o sistema de inventário permanente, após o custo da compra estar completo deverá ser transferido para a conta 26.x.

Débito da 26.x – mercadorias – mercadoria x  
Crédito da 21.2. x – Mercadorias – mercadoria x



### Apontamento Fiscal

Sendo que o imposto de consumo referente à compra é acrescido ao custo de aquisição da existência, que por sua vez é integralmente aceite fiscalmente.



### 3.2.1.2. Compra com desconto de pronto pagamento

Ao dia 15 de Março, a entidade Ómega, Lda recebeu da Sociedade de Revenda, Lda a factura nº199 referente à compra de 5.000 unidades da mercadoria X ao preço unitário de 100 Kz. O prazo de pagamento desta factura é de 60 dias, vindo referido nesta que se efectuasse o pagamento até 30 dias seria concedido um desconto de pronto pagamento de 3%. A Ómega, Lda efectuou o pagamento a 10 de Abril.

### Resolução



Esta resolução incide sobre o reconhecimento do desconto de pronto pagamento obtido.

### Contabilização



<b>21.2.x</b>		<b>32.1.2.1</b>	
(1) 500.000		(2) 500.000	500.000 (1)
<b>66.3.x</b>		<b>43.1.1</b>	
	15.000 (2)		485.000 (2)

- (1) Compra ao fornecedor  
(2) Pagamento ao fornecedor com desconto de pronto pagamento obtido

#### (1) 15 de Março

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
21.2.x	Compras / Mercadorias	500.000	
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais		500.000

#### (2) 10 de Abril

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais	500.000	
66.3.x	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Descontos de pronto pagamentos obtidos		15.000
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		485.000

Cálculo do desconto de pronto pagamento = **15.000** (3% x 500.000).

O reconhecimento do proveito é feito na conta 66.3 Proveitos e ganhos financeiros – descontos de pronto de pagamento obtido, quer este conste na factura, quer este seja atribuído posteriormente (Nota explicativa à conta 66.3).



#### Comentário à Resolução

A entidade Ómega reconhece nas suas contas um passivo monetário correspondente à dívida pelo valor total factura emitida, do mesmo modo que a Sociedade de Revenda reconhece o rédito pela venda efectuada.

O reconhecimento inicial, quer do rédito (Sociedade de Revenda), quer do passivo monetário (entidade Ómega), não é afectado pela possibilidade de existir nesta transacção um desconto financeiro.

Como neste caso a entidade Ómega decidiu pagar a dívida dentro do prazo de 30 dias concedido de modo a beneficiar do desconto de pronto pagamento, terá que reconhecer esse valor como um proveito financeiro e registá-lo na conta adequada para o efeito, não entrando esse montante para a formação do custo da compra das mercadorias.

### 3.2.1.3. Compra com desconto obtido fora da factura



A entidade Delta, Lda adquiriu em 12 de Abril ao seu fornecedor Sociedade de Revenda, Lda 5.000 unidades da mercadoria detergentes para loiça, ao preço unitário de 150 Kz.

Ao dia 17 de Abril o fornecedor emitiu a Nota de Crédito nº 145 relativa ao desconto de 10% que concedeu ao seu cliente.

#### Resolução



A problemática deste exercício consiste assim na redução da dívida ao fornecedor (passivo monetário), após o reconhecimento e valorização inicial do mesmo, devido ao desconto comercial obtido posteriormente à emissão da factura.

#### Contabilização



21.2.x		32.1.2.1			21.8.x	
(1)	750.000	(2)	75.000	750.000	(1)	(2)
(1)	Compra da mercadoria					
(2)	Desconto comercial obtido					

#### (1) 12 de Abril

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
21.2.x	Compras / Mercadorias	750.000	
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais		750.000

#### (2) 17 de Abril

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais	75.000	
21.8.x	Compras / Descontos e abatimentos em compras		75.000

Desconto = 10% x 750.000 = 75.000

### 3.2.1.4. Compra e devolução parcial



A Sociedade de Revenda, Lda adquiriu em 15 de Abril ao fornecedor Armazém Grossista, Lda 3.000 unidades da mercadoria K ao preço unitário de 500 kz.

Contudo, aquando da recepção e conferencia (dia 17 de Abril) o cliente verificou que metade (1500 unidades) daquelas mercadorias estavam danificadas e impróprias para venda, pelo que se procedeu à sua devolução.

**Resolução**

A problemática incide sobre a redução do passivo monetário (dívida ao fornecedor).

**Contabilização**

21.2.x		32.1.2.1			21.7.x	
(1)	1.500.000	(2)	750.000	1.500.000	(1)	(2)
						750.000

(1) Compra da mercadoria K  
(2) Devolução de mercadoria adquirida

**(1) 15 de Abril**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
21.2.x	Compras / Mercadorias	1.500.000	
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais		1.500.000

**(2) 17 de Abril**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais	750.000	
21.7.x	Compras / Devoluções de compras		750.000

Devolução de mercadoria adquirida =  $1.500 \times 500 = 750.000$

Aquando da recepção das mercadorias verifica-se que algumas destas estão danificadas, pelo que se procede à devolução das mesmas. A entidade deve então reconhecer a diminuição da quantia escriturada da dívida a pagar, assim como a redução do custo da compra das mercadorias (conta 21.7.x).

**3.2.1.5. Compra com factura em conferência**

Em 12 de Janeiro uma entidade encomendou 1.000 unidades da mercadoria X ao seu fornecedor ao preço unitário de 480 Kz. As mercadorias chegaram ao armazém da adquirente em 20 de Janeiro, ficando a factura em recepção e conferência a aguardar a confirmação do responsável do armazém até ao dia 23 de Janeiro.

**Resolução**

Esta resolução incide sobre a utilização da conta 32.8 Fornecedores-facturas em recepção e conferência.

**Contabilização**

21.2.x		32.8.x			32.1.2.1	
(1)	480.000	(2)	480.000	480.000	(1)	(2)
						480.000

(1) Reconhecimento da compra da mercadoria x  
(2) Transferência da dívida para conta corrente

**(1) 20 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
21.2.x	Compras / Mercadorias	480.000	
32.8.x	Fornecedores - facturas em recepção e conferência		480.000

**(2) 23 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.8.x	Fornecedores - facturas em recepção e conferência	480.000	
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais		480.000

**Comentário à Resolução**

Caso a empresa julgue necessário, quer para efeitos do seu controlo interno quer para melhorar a informação disponível, poderá como neste caso respeitante a uma compra de bens que não é conferida imediatamente, registá-la na conta 32.8 Fornecedores – facturas em recepção e conferência. O PGC refere no ponto 7.1 das Notas Explicativas (Conteúdo das rúbricas), que a conta em apreço se destina ao registo das compras relativas a material recebido ainda não conferidas ou, cujas facturas ainda não chegaram à entidade.

A conta será regularizada (debitada) aquando da recepção e conferência por crédito da respectiva conta 32.1 Fornecedores.

**3.2.2. Titularização de dívidas**

O aceite da letra enquadra-se no conceito de títulos a pagar, dando origem à movimentação da conta 32.2 – Fornecedores / títulos a pagar. O saldo desta conta deverá reflectir, em qualquer momento, as dívidas a fornecedores não vencidas que se encontrem representadas por letras ou outros títulos de crédito (Nota explicativa à conta 32.2).

**3.2.2.1. Aceite e pagamento**

À data de 20 de Janeiro, uma determinada entidade efectuou o aceite nº12 do seu fornecedor a 30 dias no valor de 500.000 Kz. O pagamento da letra foi efectuado ao dia 15 de Fevereiro.

**Resolução**

Esta resolução incide sobre a reclassificação do passivo monetário – dívida ao fornecedor: O que está em causa é o aceite da letra, sendo que o pagamento é efectuado no prazo devido.

**Contabilização**

32.1.2.1				32.2.2.1				43.1.1	
(1)	500.000	500.000	(0)	(2)	500.000	500.000	(1)	500.000	(2)
(0) Quantia em dívida – sobre a qual incide a letra aceite (1) Aceite ao fornecedor (2) Pagamento ao fornecedor									

**(1) 20 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais	500.000	
32.2.2.1	Fornecedores - títulos a pagar / Não grupo / Nacionais		500.000

**(2) 15 de Fevereiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.2.2.1	Fornecedores - títulos a pagar / Não grupo / Nacionais	500.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda Nacional / Banco x		500.000

Neste caso, é efectuado a reclassificação do passivo monetário de acordo com a sua característica, ou seja, a dívida deixa de estar reconhecida em conta corrente, para estar em títulos a pagar. Num segundo momento é efectuado o pagamento da letra, havendo assim lugar ao desconhecimento do passivo.

### 3.2.3. Adiantamentos aos fornecedores

Os adiantamentos aos fornecedores, atendendo à qualificação em adiantamentos monetários ou não monetários podem ser:

- Sem preço fixado; e
- Com preço fixado.

Um adiantamento é monetário se o preço da compra (ou da prestação de serviço) não tiver sido fixado, utilizando-se para o efeito uma conta 32.9.1 Fornecedores / saldos devedores / Adiantamentos. Neste caso a entidade não tem ainda informação sobre quanto vai pagar por aquela transmissão de bens ou prestação de serviços, efectuando um adiantamento puramente monetário.

O PGC refere no ponto 7.1 das Notas explicativas (Conteúdo das Rúbricas) que «Aquando da recepção da factura, estas verbas deverão ser transferidas para as respectivas contas de fornecedores correntes».

Por outro lado, um adiantamento é não monetário se o preço da compra (ou prestação de serviço) tiver sido fixado, usando-se neste caso a conta 28 Adiantamentos por conta de compras. Neste caso o preço dos bens ou serviços são fixados à partida (Nota explicativa à conta 28).

#### 3.2.3.1. Adiantamento ao fornecedor sem preço fixado



À data de 15 de Setembro a Sociedade Kapa, Lda adiantou à Informa, Lda um montante de 150.000 kz, por forma assegurar a compra de 3 computadores, com destino à venda (mercadorias). Nesta data, não foi definido com exactidão o preço dos computadores sendo estes facturados em função dos preços em vigor na data do fornecimento. No final do mês de Setembro foi feito o fornecimento tendo sido emitida a factura nº01009 pelo total de 375.000 kz.

Proceda ao tratamento contabilístico dos factos descritos.

#### Resolução



Os adiantamentos a fornecedores podem ser com preço fixado ou sem preço fixado. Neste sentido, em termos de reconhecimento existe uma distinção a efectuar pelo código de contas, utilizando a conta 32.9.1 quando o preço não é fixado e a conta 28 quando o preço é fixado.

#### Contabilização



<b>32.9.1</b>		<b>43.1.1</b>	
(1) 150.000	150.000 (3)	150.000 (1)	
<b>32.1.2.1</b>		<b>21.2.x</b>	
(3) 150.000	375.000 (2)	(2) 375.000	

- (1) Adiantamento ao fornecedor  
 (2) Reconhecimento da compra da mercadoria – computadores  
 (3) Regularização do adiantamento

#### (1) 15 de Setembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.9.1	Fornecedores - saldos devedores / Adiantamentos	150.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		150.000

**(2) 30 de Setembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
21.2.x	Compras / Mercadorias	375.000	
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais		375.000

**(3) 30 de Setembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais	150.000	
32.9.1	Fornecedores - saldos devedores / Adiantamentos		150.000

**Comentário à Resolução**

O total do adiantamento é reconhecido na conta 32.9.1 – Fornecedores – saldos devedores / Adiantamentos pois trata-se de um adiantamento a um fornecedor de mercadorias sem preço fixado. Caso fosse com preço fixado seria de utilizar a conta 28 – Adiantamentos por conta de compras.

**3.2.3.2. Adiantamento ao fornecedor com preço fixado**

À data de 11 de Janeiro a entidade Delta, Lda efectuou um pagamento parcial ao seu fornecedor Sociedade de Revenda, Lda. sobre uma encomenda de 875 unidades da mercadoria Y, que é adquirida ao preço unitário de 200 kz. Aquele adiantamento corresponde a 30% do total da encomenda.

A 25 de Março foi realizada a compra da mercadoria, tendo sido recebida a factura nº1010 pelo total de 175.000 kz.

Proceda ao tratamento contabilístico dos factos apresentados.

**Resolução**

Os adiantamentos a fornecedores podem ser com preço fixado ou sem preço fixado. Neste sentido, em termos de reconhecimento existe uma distinção a efectuar pelo código de contas, utilizando-se a conta 32.9.1 quando o preço não é fixado e a conta 28 quando o preço é fixado.

**Contabilização**

<b>28.2.x</b> (1) 52.500   52.500 (3)	<b>43.1.1</b>   52.500 (1)
<b>21.2.x</b> (2) 175.000	<b>32.1.2.1</b> (3) 52.500   175.000 (2)

- (1) Adiantamento ao fornecedor
- (2) Compra da mercadoria Y
- (3) Regularização do adiantamento

**(1) 11 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
28.2.x	Adiantamentos por conta de compras / Mercadorias	52.500	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		52.500

O total do adiantamento foi de **52.500** (175.000 x 30%).

**(2) 25 de Março**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
21.2.x	Compras / Mercadorias	175.000	
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais		175.000

**(3) 25 de Março**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais	52.500	
28.2.x	Adiantamentos por conta de compras / Mercadorias		52.500

O total do adiantamento é reconhecido na conta 28 Adiantamentos por conta de compras pois trata-se de um adiantamento a um fornecedor de mercadorias com preço fixado. Caso fosse sem preço fixado seria de utilizar a conta 32.9.1 – Fornecedores – Saldos devedores / Adiantamentos.

**3.2.4. Diferenças cambiais em fornecedores**

De acordo com os pontos 6.4.7 e 6.5.4 das Políticas Contabilísticas (Diferenças de câmbio favoráveis e desfavoráveis), as diferenças de câmbio, quer favoráveis ou desfavoráveis devem ser reconhecidas no período em que surjam relativas a:

- “Pagamentos de elementos monetários.
- Relato de elementos monetários a taxas diferentes das usadas:
  - > No momento do reconhecimento inicial, ou
  - > Na data de relato do período anterior.”

**3.2.4.1. Diferença de câmbio à data do relato (KZ–USD)**

A entidade Angola, Lda (cuja actividade incide no comércio a retalho de shampoo) mantém estreitas relações comerciais com algumas entidades pertencentes ao mercado norte americano. No final de Outubro, por forma a satisfazer as encomendas dos seus clientes foi necessário recorrer ao seu fornecedor New York Ltd, ao qual encomendou 15.000 shampoos.

Em 15 de Novembro foi registada a factura nº 1786 do fornecedor New York, Ltd referente àquela compra pelo montante de 33.000 USD.

À data de relato (31 de Dezembro) esta dívida persistia nas contas da entidade Angola, Lda. (Note-se que as demonstrações financeiras da Angola, Lda. são apresentadas em kzs).

Os câmbios nas datas referidas eram os seguintes (óptica do banco):

Datas	Câmbio da compra	Câmbio da venda
15 de Novembro	0.0104	0.0103
31 de Dezembro	0.0103	0.0102

Os valores apresentados representam o valor de 1Kz em unidades de moeda (USD).

Proceda ao tratamento contabilístico em conformidade com os factos descritos.

**Resolução**

Uma vez que estamos perante uma transacção expressa em moeda estrangeira, a problemática incide sobre o reconhecimento de diferenças cambiais à data do relato da entidade.

## Contabilização



21.2.x		32.1.2.2		76.2.2	
(1)	3.203.883		3.203.883 (1)	(2)	31.411
			31.411 (2)		

(1) Compra ao fornecedor  
(2) Reconhecimento da diferença cambial desfavorável

## (1) 15 de Novembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
21.2.x	Compras / Mercadorias	3.203.883	
32.1.2.2	Fornecedores - correntes / Não grupo / Estrangeiros		3.203.883

$33.000 \text{ USD} \times 1/0,00103 = 3.203.883 \text{ Kz}$

## (2) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
76.2.2	Diferenças de câmbio desfavoráveis / Não realizadas	31.411	
32.1.2.2	Fornecedores - correntes / Não grupo / Estrangeiros		31.411

$33.000 \text{ USD} \times 1/0,0102 = 3.235.294 \text{ Kz} - 3.203.883 \text{ Kz} = 31.411 \text{ kz (desfavorável)}$

À data de cada relato devem ser verificadas as transacções que ocorreram, de forma a identificar as transacções efectuadas em moeda estrangeira. Existindo saldos pendentes à data de relato, a entidade deve proceder ao reconhecimento e valorização das diferenças cambiais que daí poderão advir.

A entidade Angola, Lda. efectuou uma compra de mercadorias a uma entidade pertencente a um país, cuja moeda de facturação é o dólar. Perante este facto, existem duas questões relacionadas com as alterações na taxa de câmbio que merecem alguma ponderação: quais as taxas de câmbio a utilizar para a valorização inicial e subsequente (à data do relato), uma vez que a moeda de relato da entidade Angola, Lda. é o kz e como proceder ao reconhecimento das diferenças cambiais que possam surgir.

Note-se que as taxas de câmbio são apresentadas na óptica do banco, logo há que verificar qual a operação que este irá realizar (compra ou venda de moeda) para aplicar a respectiva taxa cambial.

Uma vez que a transacção é realizada na moeda estrangeira, verifica-se que no momento da liquidação da dívida a entidade terá de pagar nessa moeda estrangeira, o que significa que a entidade irá ao banco comprar a moeda estrangeira. A entidade bancária está a vender moeda estrangeira, e uma vez que os câmbios estão apresentados na óptica do banco, então deve ser escolhido o câmbio da venda para efectuar os cálculos.



## Comentário à Resolução

Caso a diferença de câmbio fosse favorável a conta a utilizar não seria a conta 76.2.2 mas sim a conta 66.2.2 – Diferenças de câmbio favoráveis / Não realizadas.



## Apontamento Fiscal

Ver apontamento fiscal do exercício 3.1.5.1.

## 3.2.4.2. Diferença cambial na data da liquidação (KZ-EUR)



A entidade Angola Lda. cuja actividade incide no comércio a retalho de detergente, mantém estreitas relações comerciais com algumas entidades pertencentes ao mercado português.

De forma a satisfazer as encomendas dos seus clientes, foi necessário recorrer ao seu fornecedor Lisboa, Lda., ao qual foi requisitado 10.000 embalagens.

Em 15 de Janeiro foi emitida a factura nº1786 do fornecedor Lisboa, Lda. referente àquela compra pelo montante de 25.000 Euros, tendo sido efectuado o pagamento ao dia 20 do mês seguinte.

Os câmbios nas datas referidas eram os seguintes (óptica do banco):

Datas	Câmbio da compra	Câmbio da venda
15 de Janeiro	0.0078	0.0077
20 de Fevereiro	0.0079	0.0078

Os valores apresentados representam o valor de 1 kz em unidade de moeda Euro

Sabendo que a entidade Angola apresenta as suas demonstrações financeiras em Kz, proceda ao tratamento contabilístico dos factos apresentados.

### Resolução



Nesta resolução há que considerar que estamos perante uma transacção expressa em moeda estrangeira, pelo que a problemática incide sobre o reconhecimento de diferenças cambiais à data da liquidação.

### Contabilização



<b>21.2.x</b> (1) 3.246.753	<b>32.1.2.2</b> (2) 3.246.753    3.246.753 (1)
<b>66.2.1</b> 41.625 (2)	<b>43.1.1</b> 3.205.128 (2)

- (1) Compra de mercadorias  
 (2) Pagamento ao fornecedor

#### (1) 15 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
21.2.x	Compras / Mercadorias	3.246.753	
32.1.2.2	Fornecedores - correntes / Não grupo / Estrangeiros		3.246.753

25.000 Euros  $\times$  1/0,0077 = **3.246.753** Kz

#### (2) 20 de Fevereiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.2	Fornecedores - correntes / Não grupo / Estrangeiros	3.246.753	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco $\times$		3.205.128
66.2.1	Diferenças de câmbio favoráveis / Realizadas		41.625

25.000 Euros  $\times$  1/0,0078 = **3.205.128** kz

3.246.753 kz – 3.205.128 kz = **41.625** kz (favorável)

Note que as taxas de câmbio são apresentadas na óptica do banco, logo há que verificar qual a operação que este irá realizar (compra ou venda de moeda) para aplicar a respectiva taxa cambial. Assim sendo, uma vez a transacção é realizada na moeda estrangeira, verifica-se que no momento da liquidação da dívida a entidade terá de pagar na moeda estrangeira, o que significa que a entidade irá ao banco comprar essa moeda estrangeira. A entidade ban-

cária está a vender moeda estrangeira e uma vez que os câmbios estão apresentados na óptica do banco, então deve ser escolhido o câmbio da venda para efectuar os cálculos.



#### Comentário à Resolução

Caso a diferença de câmbio fosse desfavorável, a conta a utilizar não seria a conta 66.2.1 mas sim a conta 76.2.1 – Diferenças de câmbio desfavoráveis / Realizadas.



#### Apontamento Fiscal

Ver apontamento fiscal do exercício 3.1.5.1.

### 3.3. EMPRÉSTIMOS (OBTIDOS)

São várias as origens dos Empréstimos (financiamentos) que uma entidade pode obter. A conta 33 Empréstimos regista os empréstimos obtidos, em geral, sejam eles de instituições bancárias, de outras entidades, ou por emissão de obrigações ou de títulos de participação.

Os empréstimos obtidos de entidades participantes ou participadas tem conta própria para serem reconhecidos (conta 35.x.x.4).

Os empréstimos obtidos devem ser valorizados ao custo histórico ou em casos excepcionais ao valor de realização.

Em relação aos custos dos empréstimos obtidos, estes são reconhecidos, regra geral, como custo no período em que ocorrem podendo no entanto em situações particulares ser reconhecidos como activo.

#### 3.3.1. Empréstimo bancário



A entidade Alfa, Lda obteve em 4 de Janeiro do ano N um empréstimo bancário no montante de 490.000 kz. Este empréstimo será amortizado em quatro prestações anuais constantes e postecipadas, sujeitas à taxa de juro anual efectiva de 5%.

#### Resolução



Nesta resolução pretende-se o reconhecimento e valorização inicial do empréstimo obtido, assim como o reconhecimento e valorização das prestações.

#### Contabilização



	33.1.1.x			43.1.1			76.1.1.1		
(2)	113.686	490.000	(1)	(1)	490.000	138.186	(2)	(2)	24.500
(3)	119.370					138.186	(3)	(3)	18.816
(4)	125.339					138.186	(4)	(4)	12.847
(5)	131.605					138.186	(5)	(5)	6.580

- (1) Reconhecimento do empréstimo bancário obtido
- (2) Pagamento da 1ª prestação (amortização de capital e juros)
- (3) Pagamento da 2ª prestação (amortização de capital e juros)
- (4) Pagamento da 3ª prestação (amortização de capital e juros)
- (5) Pagamento da 4ª prestação (amortização de capital e juros)

**Nota à resolução:** Em rigor, os lançamentos efectuados na conta da classe 7 deveriam estar separados pelos distintos períodos de relato. Assim, considere que os registos efectuados em cada período de relato não são cumulativos.

**(1) 04 de Janeiro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	490.000	
33.1.1.x	Empréstimos bancários / Moeda nacional		490.000

**(2) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
76.1.1.1	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / De empréstimos / Bancários	24.500	
33.1.1.x	Empréstimos bancários / Moeda nacional	113.686	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		138.186

Os juros do período são calculados através da taxa de juro anual efectiva de 5% aplicada à quantia em dívida (490.000 x 5%).

**(3) 31 de Dezembro de N+1**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
76.1.1.1	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / De empréstimos / Bancários	18.816	
33.1.1.x	Empréstimos bancários / Moeda nacional	119.370	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		138.186

Os juros do período são calculados através da taxa de juro anual efectiva de 5% aplicada à quantia em dívida (376.314 x 5%).

**(4) 31 de Dezembro de N+2**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
76.1.1.1	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / De empréstimos / Bancários	12.847	
33.1.1.x	Empréstimos bancários / Moeda nacional	125.339	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		138.186

Os juros do período são calculados através da taxa de juro anual efectiva de 5% aplicada à quantia em dívida (256.944 x 5%).

**(5) 31 de Dezembro de N+3**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
76.1.1.1	Juros / De empréstimos / Bancários	6.580	
33.1.1.x	Empréstimos bancários - Moeda nacional	131.605	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		138.186

Os juros do período são calculados através da taxa de juro anual efectiva de 5% aplicada à quantia em dívida (131.605 x 5%).

O crédito bancário é uma operação que, através do pedido de uma entidade e avaliada a sua situação pela instituição bancária, esta coloca à disposição do seu cliente uma determinada quantia, comprometendo-se a entidade a liquidá-la em datas previamente fixadas e acrescida dos respectivos juros.

Os juros foram reconhecidos na conta Custos e perdas financeiros gerais-juros (76.1). "Esta conta destina-se a registar os juros resultantes do uso, da entidade, de dinheiro ou seus equivalentes que resultem de financiamentos obtidos ou de atraso no pagamento de quantias devidas a terceiros." (Nota explicativa à conta 76.1).

**Quadro resumo**

Utilizando o sistema francês de amortização do capital e aplicando a fórmula de determinação da renda postecipada a termos constantes, obtém-se a quantia de 138.186 kz.

$$\text{Prestação} = \text{Quantia da dívida} / [(1 - (1+i)^{-n}) / i];$$

$$\text{Prestação} = \frac{490.000 \text{ kz}}{\frac{1 - (1+0,05)^{-4}}{0,05}}$$

O quadro abaixo evidencia o cálculo da amortização da dívida.

Prestações	Quantia inicial em dívida	Prestação (renda)	Juros	Amortização do capital	Quantia final em dívida
1	490.000	138.186	24.500	113.686	376.314
2	376.314	138.186	18.816	119.370	256.944
3	256.944	138.186	12.847	125.339	131.605
4	131.605	138.186	6.580	131.605	0

Nota: Valores arredondados à unidade



### Comentário à Resolução

Este exercício seria idêntico caso o crédito fosse obtido de uma entidade não bancária, registando-se o empréstimo na conta 33.9.x em detrimento da 33.1.1.x. Quanto ao registo dos juros, sugeríamos a utilização da conta 76.1.1.9.x Custos e perdas financeiros gerais/Juros/De empréstimos/Outros em aberto no quadro de contas do PGC, em substituição da conta 76.1.1.1.



### Apontamento Fiscal

Para que os custos referentes aos juros pagos relativos a empréstimos obtidos sejam aceites, é necessário reunir a documentação que suporta, como por exemplo: o mapa de amortização do empréstimo, cópia de contrato com os dados inerentes ao cálculo dos juros ou a nota de aviso de pagamento destes juros, estando limitados à taxa média praticada pelas entidades financeiras.

Alerta-se ainda para a necessidade de se verificar se respeitou aquando o reconhecimento do juro a especialização do exercício, de acordo com o do Código do Imposto Industrial.

### 3.3.2. Empréstimo com juros a pagar no período seguinte



A entidade Jiga, Lda., obteve em 01 de Julho, um empréstimo bancário no montante de 2.000.000 kz, sujeito à taxa de juro anual efectiva de 4,5%. As prestações deste empréstimo (amortizações de capital e juros) são anuais.

Pretende-se o reconhecimento, à data do relato (31 de Dezembro) dos custos de financiamento do período.

### Resolução



Pretende-se o reconhecimento e valorização inicial do empréstimo bancário e o reconhecimento subsequente das prestações anuais (amortização e juros).

### Contabilização



43.1.1	33.1.1.x
(1) 2.000.000	200.000 (1)
76.1.1.1	37.5.2
(2) 44.505	44.505 (2)

(1) Reconhecimento do empréstimo bancário obtido

(2) Reconhecimento dos juros do período

**(1) 01 de Julho**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	2.000.000	
33.1.1.x	Empréstimos bancários / Moeda nacional		2.000.000

**(2) 31 de Dezembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
76.1.1.1	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / De empréstimos / Bancários	44.505	
37.5.2	Encargos a pagar / Juros		44.505

Os juros do período são calculados através da taxa de juro semestral equivalente estimada, que é igual a 2,22524%  $[(1+0,045)^{(1/2)} - 1]$ . Aplicando esta taxa obtém-se o custo do financiamento do período estimado no montante de **44.505** (2.000.000 x 2,22524%).

O crédito bancário é uma operação pela qual, após o pedido de uma entidade e avaliada a sua situação pela instituição bancária, esta coloca à disposição do seu cliente uma determinada quantia, comprometendo-se a entidade a liquidá-la em datas previamente fixadas acrescidas dos respectivos juros.

O reconhecimento dos juros a pagar no período em que ocorrem, resulta do seu enquadramento no pressuposto subjacente do acréscimo, segundo o qual os efeitos das operações e outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem (independentemente da data em que ocorra o respectivo recebimento ou pagamento) sendo registados e relatados no período a que se referem, de acordo com o ponto 4.2 das políticas contabilísticas (Acréscimo).

**Comentário à Resolução**

Este exercício seria idêntico caso o crédito fosse obtido de uma entidade não bancária, registando-se o empréstimo na conta 33.9.x em detrimento da 33.1.1.x. Quanto ao registo dos juros, sugeríamos a utilização da conta 76.1.1.9. Custos e perdas financeiros gerais/Juros/De empréstimos/Outros, em aberto na Lista de contas do PGC, em substituição da conta 76.1.1.1.

**Apontamento Fiscal**

Ver o apontamento fiscal do exercício 3.3.1

**3.4. ESTADO**

A rubrica 34 – Estado destina-se a reconhecer as relações existentes com o Estado que tenham características de impostos, taxas ou de subsídios de acordo com as notas explicativas.

Face à especificidade desta conta, há necessidade de que a mesma seja subdividida de acordo com a natureza das operações e com a identificação do imposto, de forma a permitir uma rápida e clara análise das situações / confirmação da obrigação perante o estado e vice versa.

Relativamente à rubrica “Estado”, as principais questões que se levantam são:

- A liquidação dos impostos;
- As entregas ao Estado (pagamento);
- Os adiantamentos por conta de impostos;
- Os subsídios.

A conta 34 é subdividida, contemplando as seguintes situações: imposto industrial, impostos de produção e consumo, imposto sobre o rendimento do trabalho, imposto de circulação, imposto de selo, subsídios e outros.

Tendo em conta a necessidade de melhor identificar as obrigações contributivas, sugerimos a seguinte subdivisão para as contas 34.1 e 34.9, subdivisão essa que vamos utilizar no decorrer dos vários exercícios:

### 34 – Estado

- 34.1 – Imposto sobre os lucros
  - 34.1.1 – Ano 201x
    - 34.1.1.1 – Imposto provisório
    - 34.1.1.2 – Retenções efectuadas por terceiros
      - 34.1.1.2.1 – Rendimentos de Capitais
    - 34.1.1.3 – Imposto Industrial estimado
      - 34.1.1.3.1 – Imposto Industrial estimado – Colecta
      - 34.1.1.3.2 – Imposto Industrial estimado – Tributações Autónomas
    - 34.1.1.4 – Imposto Industrial – Apuramento
    - 34.1.1.5 – Imposto Industrial – Recuperar
    - 34.1.1.6 – Imposto Industrial – Pagar
    - 34.1.1.7 – Imposto Industrial – Regularizações
    - .....
  - 34.1.2 – ...
    - .....
- 34.9 Outros impostos
  - 34.9.1 Contribuição para o Instituto Nacional de Segurança Social
    - 34.9.1.1 Encargo entidade patronal
    - 34.9.1.2 Encargo parte do colaborador
  - 34.9.2 Imposto de Selo
    - 34.9.2.1 ... ..
  - 34.9.3 – Retenções efectuadas a terceiros
    - 34.9.3.1 – Imposto sobre Rendimento Trabalho Pessoa Singular
      - 34.9.3.1.1 – Trabalhador Liberal / Conta própria residentes
      - 34.9.3.1.2 – Trabalhador Liberal / Conta própria não residentes
    - 34.9.3.2 – Imposto sobre Rendimento (I. Industrial) Pessoa Colectiva
      - 34.9.3.2.1 – Entidades não residentes
    - 34.9.3.3 – Imposto Predial Urbano (IPU)
      - 34.9.3.3.1 – IPU – Pessoa Singular
      - 34.9.3.3.2 – IPU – Pessoa Colectiva
    - 34.9.3.4 – Imposto sobre a Aplicação de Capitais (IAC)
      - 34.9.3.4.1 – IAC – Pessoa Singular
        - 34.9.3.4.1.1 – Dividendos
          - 34.9.3.4.1.2 - Juros
        - 34.9.3.4.2 – IAC – Pessoa Colectiva
          - 34.9.3.4.2.1 – Dividendos
            - 34.9.3.4.2.2 - Juros.....
          - .....

#### 3.4.1. Pagamento provisório do Imposto Industrial



No dia 31 de Janeiro, a entidade procedeu ao pagamento da primeira prestação correspondente à liquidação provisória do imposto sobre os lucros no montante de 15.254 kz, (calculado de acordo com o constante nas tabelas de lucros mínimos da divisão 8 – Serviços na rubrica 193 do decreto executivo nº 84/99 de 11 de Junho).

#### Resolução



Reconhecimento do pagamento do imposto provisório.

## Contabilização



34.1.1.1*	43.1.1
(1) 15.254	15.254 (1)

(1) Pagamento provisório do imposto sobre os lucros

## (1) 31 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
34.1.1.1*	Estado / Imposto sobre os lucros / Ano 201x / Imposto provisório	15.254	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		15.254

Este valor foi encontrado através dos lucros mínimos, dado no ano  $n-1$ , ter sido o ano de arranque de actividade.

Após o cálculo do imposto a subconta 34.1.1.1\* – Imposto sobre os lucros/Ano 201x / Imposto provisório por nós sugerida, deve ser debitada pelos pagamentos provisórios efectuados. No final do período será calculado com base na matéria colectável estimada, o valor do imposto sobre os lucros estimado (colecta). Essa quantia será evidenciada por débito da conta 87.1 – Imposto sobre os lucros/Imposto sobre os resultados correntes (eventualmente também a conta 87.2).

Na fase seguinte, far-se-á o apuramento do imposto sobre os lucros (que levará em consideração a colecta estimada, os pagamentos provisórios já realizados e as retenções efectuadas por terceiros) de modo a obter a quantia do imposto a pagar ou a recuperar.

Caso a empresa já se encontre em laboração à mais de dois exercícios económicos, o valor dos pagamentos provisórios será calculado não através da tabela de lucros mínimos mas, considerando 10% do valor mensal das vendas como base tributável, ao qual se aplicará a taxa de 35% (ou outra que esteja em vigor para o ano e para a entidade em concreto). O valor encontrado é dividido por 3, dado este pagamento ser efectuado mensalmente (iguais montantes) durante o primeiro trimestre.

Assim o cálculo da imposto provisório seria efectuado da seguinte forma:

<b>Volume de Negócios</b>		
Mês	kz	10%
Janeiro	12.254.051	1.225.405
Fevereiro	12.512.528	1.251.253
Março	10.415.260	1.041.526
Abril	18.011.459	1.801.145
Mai	16.808.254	1.680.825
Junho	13.574.523	1.357.452
Julho	17.234.522	1.723.452
Agosto	10.951.221	1.095.122
Setembro	13.915.250	1.391.525
Outubro	18.943.256	1.894.326
Novembro	18.787.366	1.878.737
Dezembro	16.345.255	1.634.525
<b>Total</b>	<b>179.752.945</b>	<b>17.975.295</b>

Imposto Provisório:  $17.975.295 * 0,35 = 6.291.353$  kz

Pagamento Mensal: 2.097.118 kz

## Contabilização



34.1.1.1*		43.1.1	
(1)	2.097.118	2.097.118	(1)
(2)	2.097.118	2.097.118	(2)
(3)	2.097.118	2.097.118	(3)

(1) Imposto provisório pago em Janeiro  
 (2) Imposto provisório pago em Fevereiro  
 (3) Imposto provisório pago em Março

### (1) 31 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
34.1.1.1*	Estado / Imposto sobre os lucros / Ano 201x / Imposto provisório	2.097.118	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		2.097.118

### (2) 28 de Fevereiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
34.1.1.1*	Estado / Imposto sobre os lucros / Ano 201x / Imposto provisório	2.097.118	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		2.097.118

### (3) 31 de Março

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
34.1.1.1*	Estado / Imposto sobre os lucros / Ano 201x / Imposto provisório	2.097.118	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		2.097.118



### Comentário à Resolução

\* Utilizamos a conta 34.1.1.1 de acordo com sugestão efectuada no início do ponto 3.4 Estado. Naturalmente cada entidade utilizará uma outra qualquer subconta da conta 34.1 em função da organização de contas que tenha.



### Apontamento Fiscal

As liquidações provisórias de imposto estão previstas no Código do Imposto Industrial e obrigatoriamente são entregues à Direcção Nacional de Finanças durante o primeiro trimestre de acordo com a regulamentação existente para as entidades enquadradas no Grupo A e no Grupo B.

Para se calcular o valor a liquidar é efectuado o cálculo é aplicado um valor percentual sobre a matéria colectável do exercício anterior de acordo com o Código do Imposto Industrial.

## 3.4.2. Apuramento do imposto sobre o rendimento



A empresa Kapa, Lda pertencente ao Grupo A durante o ano N efectuou três pagamentos (prestações) provisórios do Imposto Industrial no montante de 4.500.000 kz, liquidados em Janeiro, Fevereiro e Março. Em 30 de Junho de N-1 havia sido reembolsada de Juros de uma aplicação financeira num total de 50.581 kz referente à qual foi feita uma retenção de 7.587 kz sendo o valor líquido creditado em conta de 42.994 Kz.

A 31 de Dezembro apurou-se a colecta no valor de 12.237.599 kz.

## Resolução



Nesta resolução pretende-se que a entidade reconheça o apuramento do imposto para o ano de N.

## Contabilização



<b>34.1.1.1*</b>				<b>43.1.1</b>				<b>66.1.1.9**</b>			
(1)	4.500.000	4.500.000	(4)	(2)	42.994	4.500.000	(1)		50.581	(2)	
						7.730.012	(6)				
<b>34.1.1.2.1*</b>				<b>34.1.1.3.1*</b>				<b>87.1</b>			
(2)	7.587	7.587	(4)	(4)	12.237.599	12.237.599	(3)	(3)	12.237.599		
				<b>34.1.1.4*</b>				<b>34.1.1.6*</b>			
				(5)	7.730.012	7.730.012	(4)	(6)	7.730.012	7.730.012	(5)

(1) Pagamento do imposto provisório de N  
 (2) Recebimento de juros de aplicação financeira em 30 de Junho de N-1  
 (3) Reconhecimento da estimativa do imposto  
 (4) Apuramento do imposto  
 (5) Transferência para imposto a pagar  
 (6) Pagamento do imposto (ano seguinte)

(1) De acordo com os prazos de N (Movimento efectuado aquando os pagamentos provisório – Enquadrando o caso específico para uma entidade do Grupo A)

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
34.1.1.1*	Estado / Imposto sobre os lucros / Ano 201x / Imposto provisório	4.500.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		4.500.000

(2) 30 de Junho de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	42.994	
34.1.1.2.1*	Estado / Imposto sobre os lucros / Ano 201x / Retenções efectuadas por terceiros / Rendimentos de Capitais	7.587	
66.1.1.9.x**	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Juros / De investimentos financeiros / De depósitos		50.581

(3) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
87.1	Impostos Sobre os Lucros / Imposto sobre resultados corrente	12.237.599	
34.1.1.3.1*	Estado / Imposto sobre os lucros / Ano 201x / Imposto Industrial estimado – Colecta		12.237.599

(4) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
34.1.1.3.1*	Estado / Imposto sobre os lucros / Ano 201x / Imposto Industrial estimado – Colecta	12.237.599	
34.1.1.4*	Estado / Imposto sobre os lucros / Ano 201x / Imposto Industrial apuramento		7.730.012
34.1.1.1*	Estado / Imposto sobre os lucros / Ano 201x / Imposto provisório		4.500.000
34.1.1.2.1*	Estado / Imposto sobre os lucros / Ano 201x / Retenções efectuadas por terceiros / Rendimentos de Capitais		7.587

**(5) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
34.1.1.4*	Estado / Imposto sobre os lucros / Ano 201x / Imposto Industrial apuramento	7.730.012	
34.1.1.6*	Estado / Imposto sobre os lucros / Ano 201x / Imposto Industrial – Pagar		7.730.012

**(6) 31 de Maio de N+1**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
34.1.1.6*	Estado / Imposto sobre os lucros / Ano 201x / Imposto Industrial – Pagar	7.730.012	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		7.730.012

**Comentários à Resolução**

\* Dada a complexidade do apuramento do imposto sobre os lucros, desde o cálculo dos pagamentos provisórios, à estimativa da matéria colectável e da colecta, às retenções de imposto efectuadas por terceiros sobre proveitos que a entidade tenha a receber, que caibam na previsão do Código do Imposto Industrial, julgamos apropriado aplicar a subdivisão da conta 34.1 – Estado / Ano 201x, por nós já sugerida na introdução ao ponto 3.4 da classe de terceiros deste livro, por forma a evidenciar de forma clara e compreensível todo o procedimento necessário ao correcto apuramento do imposto.

\*\* Não existindo na conta 66.1.1 nenhuma subconta específica para os juros de depósitos à ordem poder-se-ia utilizar uma das subcontas livres para utilização (66.1.1.5 a 66.1.1.8) ou a conta 66.1.1.9 eventualmente abrindo uma subconta para o efeito (opção tomada neste exercício).

**Apontamento Fiscal**

Estando em causa o cumprimento de uma obrigação fiscal, recomendamos a consulta do Código do Imposto Industrial, especialmente no que concerne aos prazos e fórmulas de cálculo dos pagamentos provisórios das retenções já efectuadas por terceiros e o eventual usufruto dos benefícios fiscais para as quais reúna as condições para uso previstas no Estatuto dos Benefícios Fiscais.

**3.4.3. Retenção por pagamento da renda de um imóvel e entrega ao Estado**

A sociedade Nogueira, SA, tem um imóvel arrendado com uma renda mensal de 5.550 Kz. Em 6 de Janeiro, efectuou o pagamento da renda de Janeiro pagando ao locador sociedade Nunes, SA. (dono do imóvel) o montante de 4.717 kz tendo procedido nos termos da lei à retenção de imposto no valor de 833 Kz.

**Resolução**

Nesta resolução pretende-se que a entidade reconheça a retenção na fonte relacionada com o pagamento da renda do imóvel.

**Contabilização**

75.2.21	32.1.2.1
(1) 5.550	(2) 4.717      4.717 (1)
34.9.3.3.2*	43.1.1
(3) 833      833 (1)	4.717 (2) 833 (3)

- (1) Reconhecimento do custo com a renda do imóvel
- (2) Pagamento da renda do imóvel (valor líquido)
- (3) Pagamento/entrega ao Estado do imposto retido

**(1) 6 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.2.2.1	Fornecimentos e serviços de terceiros / Rendas e alugueres	5.550	
34.9.3.3.2*	Estado / Outros impostos / Retenções efectuadas a terceiros / Imposto Predial Urbano / IPU – Pessoa Colectiva		833
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais		4.717

A entidade reconhece o custo com o arrendamento do imóvel e o passivo relativo à retenção do imposto predial urbano de **833** (5.550 × 15%)

**(2) 6 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais	4.717	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		4.717

**(3) 30 de Fevereiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
34.9.3.3.2*	Estado / Outros impostos / Retenções efectuadas a terceiros / Imposto Predial Urbano / IPU – Pessoa Colectiva	833	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		833

**Comentário à Resolução**

\* Devido à existência de vários impostos no normativo fiscal do país, optamos por utilizar uma subconta específica para a retenção 34.9.3.3.2 – Outros impostos/Retenções efectuadas a terceiros/Imposto Predial Urbano/Pessoa colectiva, já sugerida na introdução ao ponto 3.4 da classe de terceiros deste livro, por forma a prestar uma melhor informação quer ao órgão de gestão da empresa quer ao Estado.

**Apontamento Fiscal**

Quando os arrendatários de um imóvel possuem contabilidade organizada, estão obrigados a reter na fonte 25%, sobre 60% do valor da renda devida para efeito do Imposto Predial Urbano (IPU). Essa quantia será entregue no serviço de finanças competente até ao último dia do mês seguinte. O arrendatário que não proceda à liquidação e retenção na fonte do IPU, fica responsável pelo pagamento do mesmo acrescido de uma penalização de valor igual a metade do imposto em falta acrescido de juros à taxa legal.

Do pagamento darão as finanças quitação, através do Documento de Arrecadação de Receitas (DAR), cuja cópia será entregue ao senhorio como comprovativo.

**3.5. ENTIDADES PARTICIPANTES E PARTICIPADAS**

Englobam-se nesta conta as operações relativas às relações com as entidades participantes e participadas enquanto nessa qualidade. Excluem-se consequentemente as operações com as entidades participantes e participadas que respeitem a transacções correntes e a transacções relativas a investimentos (financeiros ou não financeiros).

Na sequência apresenta-se um breve enquadramento relativo às subcontas:

- 35.1.x.1 – Entidades participantes – x – c/ subscrição

Esta conta de natureza devedora, destina-se a registar por contrapartida da conta 51 – Capital, as subscrições de capital efectuadas por terceiros. Isso pode verificar-se pela da constituição de uma sociedade, ou por aumentos do seu capital. Fica assim registado o compromisso de alguém (seja uma entidade em nome individual ou colectivo e pública ou privada) adquirir (subscrição) o todo ou parte desse capital, ficando devedora dessa quantia referente às acções subscritas.

- 35.1.x.2 – Entidades participantes – x – c/ adiantamentos sobre lucros  
Englobam-se nesta conta os adiantamentos efectuados aos accionistas/sócios por conta de lucros de um determinado período que estão ainda por atribuir. Esta conta será saldada, aquando da atribuição efectiva dos lucros, por contrapartida da conta respectiva.
- 35.1.x.3 – Entidades participantes – x – c/ lucros  
Esta conta regista os lucros colocados à disposição dos detentores do capital, directamente ou por crédito da conta “Adiantamento sobre lucros” caso isso se tenha verificado e ainda por meio monetários quanto ao remanescente.
- 35.2.x.1 – Entidades participadas – x – c/ subscrição  
Estas contas de natureza credora registam as subscrições de capital efectuada pela entidade noutras empresas, por contrapartida do respectivo investimento financeiro.
- 35.2.x.2 - Entidades participadas – x – c/ adiantamento sobre lucros  
Estas contas de natureza credora registam as entregas recebidas pela entidade por conta de lucros futuros. Esta conta será saldada aquando da atribuição efectiva dos lucros, por contrapartida da conta 35.2.x.3 – Entidades participadas/com lucros.
- 35.2.x.3 - Entidades participadas – x – c/ lucros  
Estas contas de natureza devedora registam a atribuição de lucros decididos em Assembleia Geral de Sócios/Accionistas das participadas, por contrapartida de proveitos financeiros.

### 3.5.1. Subscrição e realização de capital



A sociedade Detentora, Lda. foi constituída em 01 de Fevereiro, através da subscrição de três quotas iguais de 2.000.000 kz, pelos sócios João Carvalho, Raquel Gomes e Miguel Ferreira. Os sócios realizaram nesta mesma data, através de um depósito bancário, 50% do capital subscrito.

Pretende-se o tratamento contabilístico relativo aos factos acima apresentados.

#### Resolução



A resolução deste caso implica o tratamento contabilístico relativo à subscrição e realização de capital.

#### Contabilização



35.1.4.1.1*				35.1.4.1.2*				35.1.4.1.3*			
(1)	2.000.000	1.000.000	(2)	(1)	2.000.000	1.000.000	(2)	(1)	2.000.000	1.000.000	(2)
				<b>51</b>							
						6.000.000 (1)		(2)		3.000.000	
								<b>43.1.1</b>			

(1) Pela subscrição de capital  
(2) Pela realização parcial de capital

**(1) 01 de Fevereiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
35.1.4.1.1*	Entidades participantes / Outros / c/ subscrição / João Carvalho	2.000.000	
35.1.4.1.2*	Entidades participantes / Outros / c/ subscrição / Raquel Gomes	2.000.000	
35.1.4.1.3*	Entidades participantes / Outros / c/ subscrição / Miguel Ferreira	2.000.000	
51	Capital		6.000.000

**(2) 01 de Fevereiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	3.000.000	
35.1.4.1.1*	Entidades participantes / Outros / c/ subscrição / João Carvalho		1.000.000
35.1.4.1.2*	Entidades participantes / Outros / c/ subscrição / Raquel Gomes		1.000.000
35.1.4.1.3*	Entidades participantes / Outros / c/ subscrição / Miguel Ferreira		1.000.000

**Comentários à Resolução**

Para obtenção de melhor informação e maior controle, tal como exemplificado no exercício, sugerimos o desdobramento da conta 35.1.4.1 – Entidades participantes / Outros / c/ subscrição, de modo a espelhar a participação individual de cada sócio no capital social.

**3.5.2. Distribuição de resultados**

Os sócios da sociedade Detentora, Lda. deliberaram em Assembleia Geral, realizada em 15 de Março de N, a distribuição aos sócios de 15% do resultado líquido do período de N–1. Em 01 de Janeiro de N, a transferência do resultado líquido de N–1 para resultados transitados foi efectuada pelo montante de 7.000.000 kz.

Sabe-se que a entidade não constituiu qualquer passivo em N–1 como consequência de uma possível participação nos resultados, uma vez que não havia até à data uma estimativa fiável para o reconhecimento da referida obrigação.

Sabe-se ainda que os lucros ficaram disponíveis para distribuição em 31 de Março de N, tendo sido liquidados por transferência bancária nesta mesma data.

Pretende-se o tratamento contabilístico relativo aos factos acima apresentados.

**Resolução**

A resolução deste caso implica o tratamento contabilístico relativo à distribuição de lucros aos sócios.

**Contabilização**

<b>81.1.2</b>				<b>35.1.4.3</b>			
(1)	1.050.000	7.000.000	(0)	(2)	1.050.000	1.050.000	(1)
<b>34.9.3.4.x.1*</b>				<b>43.1.1</b>			
		52.500	(2)			997.500	(2)

(0) Saldos iniciais

(1) Pela atribuição de resultados

(2) Pela disponibilização dos resultados e pagamento imediato, com respectiva retenção do imposto

**(1) 15 de Março de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
81.1.2	Resultados Transitados / Ano / Aplicação de resultados	1.050.000	
35.1.4.3	Entidades participantes / Outros / c/ lucros		1.050.000

Atribuição de resultados = 1.050.000 kz = 15% dos resultados do período anterior =  $15\% \times 7.000.000 = 1.050.000$

**(2a) e (2b) 31 de Março de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
35.1.4.3	Entidades participantes / Outros / c/ lucros	1.050.000	
34.9.3.4.x.1*	Estado / Outros impostos / Retenções efectuadas a terceiros / Imposto Sobre a Aplicação de Capitais (IAC) / ... / Dividendos		52.500
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		997.500

Retenção na fonte de Imposto de Capitais = 5% dos lucros postos à disposição =  $5\% \times 1.050.000 = 52.500$

**Comentários à Resolução**

\* Devido à existência de vários impostos no normativo fiscal do país, optamos por utilizar uma subconta específica para a retenção 34.9.3.4.x.1 – Outros impostos/Retenções efectuadas a terceiros/Imposto Sobre a Aplicação de Capitais/.../Dividendos, já sugerida na introdução ao ponto 3.4 da classe de terceiros livro, por forma a prestar uma melhor informação quer ao órgão de gestão da empresa quer ao Estado.

A conta exacta a utilizar seria a conta 34.9.3.4.1.1 no caso de pessoa singular ou a conta 34.9.3.4.2.1 no caso de pessoa colectiva.

**Apontamento Fiscal**

O pagamento dos dividendos está sujeito a retenção na fonte, a uma taxa de 10%, em sede de Imposto sobre a Aplicação de Capitais.

Os dividendos pagos por entidades que detenham participação igual ou superior a 25% do capital social e que sejam residentes em Angola sujeite a Imposto Industrial ainda que isenta, estão isentas de retenção na fonte.

**3.5.3. Empréstimo de participante do capital — Suprimento**

A entidade Luanda, Lda pretende obter um financiamento a médio/longo prazo no montante de 10.000.000 kz.

Em Assembleia Geral foi proposto pelo sócio João Lopes o empréstimo por este à sociedade, mediante uma taxa de juro anual de 3,5% (sendo esta revista anualmente em assembleia geral), juros pagos no final de cada ano do empréstimo e o reembolso total no período a determinar pela gerência.

A proposta deste sócio foi aceite, tendo sido depositado o cheque a 31 de Maio do ano N.

**Resolução**

Nesta resolução pretende-se o reconhecimento e valorimetria do suprimento (passivo financeiro) e dos respectivos custos.

## Contabilização



43.1.1				35.1.4.4				76.1.1.4*			
(1)	10.000.000	327.282	(3)		10.000.000	(1)	(2)	200.963		(3)	143.545
								34.9.3.4.x.2**			
				37.5.2							
				(3)	200.963	200.963	(2)			17.226	(3)

(1) Recebimento do empréstimo do sócio (suprimento)  
 (2) Reconhecimento dos juros do período (ano N) – 7 meses  
 (3) Reconhecimento dos juros do período (ano N+1) – 5 meses e pagamento ao sócio dos juros anuais

**Nota à resolução:** Em rigor, os lançamentos efectuados na conta da classe 7 deveriam estar separados pelos distintos períodos de relato. Assim, considere que os registos efectuados em cada período de relato não são cumulativos.

### (1) 31 de Maio de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	10.000.000	
35.1.4.4	Entidades participantes / Outros / Empréstimos		10.000.000

### (2) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
76.1.1.4*	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / De empréstimos / Suprimentos	200.963	
37.5.2	Encargos a pagar / Juros		200.963

A taxa de juro efectiva acordada foi de 3,5% ao ano. Decorrido o ano N, deve ser reconhecido nos resultados da Luanda, Lda os juros inerentes ao financiamento obtido, que correspondem ao uso do crédito por 7 meses (pressuposto do regime do acréscimo). A taxa de juro equivalente é calculada ao mês, chegando ao valor mensal de 0,28709%  $[(1+0,035)^{(1/12)} - 1]$ , o que multiplicando por 7 meses equivale a 2,00963%  $(0,28709\% \times 7)$ . Aplicando esta taxa ao capital obtido tem-se um custo de financiamento do período de **200.963**  $(10.000.000 \times 2,00963\%)$ .

### (3) 31 de Maio de N+1

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
76.1.1.4*	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / De empréstimos / Suprimentos	143.545	
37.5.2	Encargos a pagar / Juros	200.963	
34.9.3.4.x.2**	Estado / Outros impostos / Retenções efectuadas a terceiros / Imposto Sobre a Aplicação de Capitais (IAC) / ... / Juros		17.226
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		327.282

No momento do vencimento dos juros (e pagamento), os juros do período (5 meses de N+1) inerentes ao financiamento obtido, são de **143.545**  $[10.000.000 \times (0,28709\% \times 5)]$ . Deve então ser desreconhecido o passivo por acréscimo de custos, que resultou do reconhecimento dos juros do ano N (embora o pagamento só fosse efectuado no período seguinte) e pago os juros ao sócio, tendo em consideração a retenção do imposto sobre a totalidade dos juros  $(143.545+200.963 = 344.508)$  à taxa de 5%  $(344.508 \times 5\%) = 17.226$ .



### Comentários à Resolução

Recorde-se que os financiamentos obtidos de participantes do capital, sob a forma de suprimentos ou outros mútuos, só devem ser reconhecidos na conta 35.1.4.4 quando configurem a definição de passivo financeiro.

Neste sentido, não devem ser considerados como passivo, os financiamentos objecto de reconhecimento na conta 54 – Prestações suplementares, uma vez que estes não se enquadram na definição de passivo financeiro.

\* Para obtenção de melhor informação e maior controle, procedemos da mesma forma em relação ao desdobramento da conta 76.1.1 – Juros – De empréstimos, em 76.1.1.4 – Juros – De empréstimos – Suprimentos, por forma a tipificar a origem do juro pago pela empresa.

\*\* Devido à existência de vários impostos no normativo fiscal do país, optamos por utilizar uma subconta específica para a retenção 34.9.3.4.x.2 – Outros impostos/Retenções efectuadas a terceiros/Imposto Sobre a Aplicação de Capitais/... /Juros, já sugerida na introdução ao ponto 3.4 da classe de terceiros livro, por forma a prestar uma melhor informação quer ao órgão de gestão da empresa quer ao Estado. A conta exacta a utilizar seria a conta 34.9.3.4.1.2 no caso de pessoa singular ou a conta 34.9.3.4.2.2 no caso de pessoa colectiva.



### Apontamento Fiscal

Para uma melhor compreensão da tributação incidente sobre este tipo de operações, consultar o Código do Imposto sobre a Aplicação de Capitais.

## 3.6. PESSOAL

De acordo com o ponto 7.2.7 das Políticas contabilísticas (contas a pagar), a valorização dos factos patrimoniais relacionados com a relação com o pessoal, enquanto enquadrados na natureza de contas a pagar, é feita os custo histórico como regra geral, ou em condições excepcionais, ao valor de liquidação. As questões que se levantam em termos da conta 36 – Pessoal, entre outras, são:

- O processamento e pagamento das remunerações mensais e das remunerações relativas a férias, subsídio de férias e subsídio de Natal;
- Distribuição de lucros com o pessoal;
- Os adiantamentos efectuados ao pessoal;
- A necessidade de reconhecimento de provisões que possam surgir relativamente a activos (adiantamentos, cauções, ...) relacionados com pessoal.



### 3.6.1. Processamento e pagamento de salários

Em 25 de Janeiro do procedeu-se ao processamento das remunerações dos órgãos sociais e restante pessoal da entidade. Para o efeito foram considerados os valores apresentados no quadro abaixo:

	Órgãos sociais	Pessoal	Totais
Remunerações ilíquidas	500.000	1.000.000	1.500.000
Encargos por conta do pessoal			
IRT (1)	15.000	25.500	40.500
Segurança social (2)	15.000	30.000	45.000
Remunerações líquidas	470.000	944.500	1.414.500
Encargo por conta da entidade			
Segurança social (3)	40.000	80.000	120.000

(1) Conforme tabelas de retenção de IRT. No presente exercício assumimos que todos os colaboradores se enquadram no segundo escalão previsto na referida tabela.

(2) A contribuição obrigatória para o Regime Geral da Segurança Social é de 3%, para a generalidade dos trabalhadores.

(3) A contribuição obrigatória para o Regime Geral da Segurança Social por parte da entidade patronal é de 8%.

Proceda ao reconhecimento do processamento de salários do mês, assim como ao seu pagamento, considerando que este foi efectuado ao dia 30 de Janeiro.

### Resolução



Ao efectuar o processamento de salários, deve uma entidade reconhecer os custos com o pessoal (remunerações brutas e respectivos encargos patronais), assim como os passivos que daqui resultem – remunerações a liquidar; retenções do imposto a entregar ao Estado e contribuições para a Segurança Social.

## Contabilização



<b>72.1.x</b>		<b>34.3.x</b>		<b>36.1.1.x</b>	
(1)	500.000		40.500	(1)	(3)
					470.000
					470.000
					(1)
<b>72.2.x</b>		<b>45.3.1</b>		<b>72.5.1</b>	
(1)	1.000.000		1.414.500	(3)	(2)
					40.000
<b>36.1.2.x</b>		<b>34.9.1.1*</b>		<b>72.5.2</b>	
(3)	944.500	944.500	(1)		(2)
			45.000	(1)	80.000
<b>34.9.1.2*</b>					
					120.000
					(2)

(1) Primeira fase – Processamento dos salários  
 (2) Segunda fase – Processamento dos encargos sobre remunerações (parte patronal)  
 (3) Terceira fase – Pagamento dos salários

## (1) 25 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
72.1.x	Custos com o pessoal / Remunerações - Órgãos sociais	500.000	
72.2.x	Custos com o pessoal / Remunerações - Pessoal	1.000.000	
36.1.1.x	Pessoal - remunerações / Órgãos sociais		470.000
36.1.2.x	Pessoal - remunerações / Empregados		944.500
34.3.x	Estado / Imposto de rendimento de trabalho / ...		40.500
34.9.1.2*	Estado / Outros impostos / Contribuição para o Instituto Nacional de Segurança Social / Encargo parte do colaborador		45.000

Os encargos por conta dos trabalhadores registados na conta 72.1 e 72.2 resultam da aplicação de uma taxa de 3% sobre as remunerações líquidas dos órgãos sociais e do pessoal. As retenções por conta do IRT registadas na conta 34.3 resultam da aplicação da tabela de retenções de IRT sobre as remunerações líquidas do pessoal

## (2) 25 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
72.5.1	Custos com o pessoal / Encargos sobre remunerações / Órgãos sociais	40.000	
72.5.2	Custos com o pessoal / Encargos sobre remunerações / Pessoal	80.000	
34.9.1.1*	Estado / Outros impostos / Contribuição para o Instituto Nacional de Segurança Social / Encargo entidade patronal		120.000

Os encargos por conta da entidade patronal registados na conta 72.5 resultam da aplicação de uma taxa de 8% da sobre as remunerações líquidas dos órgãos sociais e do pessoal.

## (3) 31 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
36.1.1.x	Pessoal - remunerações / Órgãos sociais	470.000	
36.1.2.x	Pessoal - remunerações / Empregados	944.500	
45.3.1	Caixa / Valores destinados a pagamentos específicos / Salários		1.414.500

Utilizamos a conta 45x admitindo que se pagou a dinheiro (por caixa). Caso tenha sido pago através de cheque ou transferência bancária a conta a creditar seria 43.2.1. – Depósitos à ordem-Moeda nacional-banco x.

Nas contas 72.1 e 72.2 são reconhecidos os valores brutos das remunerações, Na conta 36.1 é registada a quantia líquida das remunerações a pagar (líquida das retenções de imposto e das contribuições para a segurança social – por conta do trabalhador).

Na conta 34.3 é registado o montante do imposto sobre o rendimento de trabalho retido ao trabalhador; calculado pela aplicação da respectiva taxa à sua remuneração bruta mensal. Deve a entidade patronal entregar no serviço de finanças competente até ao final do mês seguinte o montante retido.



### Comentários à Resolução

\* Devido ao facto de não existir uma subconta específica para as contribuições à Segurança Social, sugerimos a utilização da subconta 34.9.1.1 – Outros impostos/Contribuição para o Instituto Nacional de Segurança Social/Encargo entidade patronal, para as entregas obrigatórias por lei efectuadas pela entidade e a subconta 34.9.1.2 – Outros impostos/Contribuição para o Instituto Nacional de Segurança Social/Encargo parte do trabalhador, ambas já sugeridas na introdução ao ponto 3.4 da classe de terceiros deste livro, por forma a prestar uma melhor informação quer ao órgão de gestão da empresa quer ao Estado.



### Apontamento Fiscal

Podem ser aceites todos os custos com o pessoal desde que devidamente documentados.

No âmbito dos custos com o pessoal há que atender a três situações distintas:

- Participação para o INSS que de acordo com o regime jurídico de vinculação e contribuição da protecção social obrigatória constitui base de incidência o vencimento base e as prestações e complementos remuneratórios;
- Retenções a que a entidade tenha obrigatoriamente que proceder em relação aos rendimentos postos à disposição do pessoal, nomeadamente IRT e participação para o INSS;
- De notar que os custos com o pessoal considerados num determinado período a título de especialização do exercício não são passíveis de retenções ou de participações para o INSS, sendo estas obrigações apenas no ano/período seguinte, no momento em que o processamento de salários é efectuado e conseqüentemente a colocação à disposição dos salários.

Relativamente aos impactos fiscais dos custos com o pessoal, no caso dos subsídios e suplementos remuneratórios, esses dependem da verificação concreta das circunstâncias e condições exigíveis do exercício efectivo da actividade do beneficiário nos termos legais, sendo considerado ilegal a atribuição de qualquer subsídio ou suplemento sem o cumprimento da Lei n.º 10/99, do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho, que obriga pagamentos até ao limite igual aos quantitativos estabelecidos para os funcionários do Estado, e o Decreto-Lei n.º 1/03, de 21 de Janeiro, que a complementa, limita o montante global de subsídios atribuídos a um quantitativo nunca superior a 30% do vencimento base dos funcionários.

### 3.6.2. Processamento das férias e subsídio de férias



Uma entidade está em 31 de Dezembro do ano N, a efectuar a imputação de férias e subsídio de férias correspondente ao período (ano civil).

Com base nas seguintes informações, calcule os custos com pessoal do período a pagar ao pessoal no decurso do ano seguinte.

	Órgãos sociais	Pessoal
Remunerações ilíquidas	500.000	1.000.000
Segurança Social		
Por conta do trabalhador	3%	3%
Encargos patronais	8%	8%

### Resolução



Esta resolução implica efectuar o reconhecimento das férias e subsídio de férias relativas a um período contabilístico.

## Contabilização



72.1.x		72.2.x		72.5.1	
(1)	250.000	(1)	500.000	(1)	20.000
		72.5.2		37.5.1	
		(1)	40.000	810.000	(1)

(1) Reconhecimento dos custos do período com férias e subsídio de férias

### (1) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
72.1.x	Custos com o pessoal / Remunerações - Órgãos sociais	250.000	
72.2.x	Custos com o pessoal / Remunerações - Pessoal	500.000	
72.5.1	Custos com o pessoal / Encargos sobre remunerações / Órgãos sociais	20.000	
72.5.2	Custos com o pessoal / Encargos sobre remunerações / Pessoal	40.000	
37.5.1	Encargos a pagar / Remunerações		810.000

Os custos com os órgãos sociais e empregados relativos às férias e subsídio de férias correspondem ao cálculo de **metade remuneração\***, pelo que seguidamente se apresentam os dados para cálculo do reconhecimento dos custos do período.

	Órgãos sociais		Imputação do período
Remunerações ilíquidas	500.000	50%	250.000
Encargos patronais	8%		20.000
	Pessoal		Imputação do período
Remunerações ilíquidas	1.000.000	50%	500.000
Encargos patronais	8%		40.000
Acréscimo de custos mensal			750.000
Total encargos patronais			60.000

\*metade remuneração – perante o Código do Trabalho os colaboradores tem direito a serem remunerados em 50% para as férias e 50% para o subsídio de férias do seu vencimento ilíquido.

Tendo em consideração o pressuposto subjacente do acréscimo que refere que “os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e independentemente da data em que ocorra o respectivo recebimento ou pagamento) sendo registadas contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras no período a que se referem, como se pode verificar no ponto 4 – Acréscimo das Bases de apresentação das Demonstrações Financeiras. Uma entidade reconhece o custo com o pessoal do período relativo ao subsídios de férias ou seja procede ao registo do acréscimo de custos que tem neste período, cujo pagamento só ocorrerá no período seguinte.



### Comentários à Resolução

Caso a empresa tenha como política dar aos seus colaboradores um valor superior, por exemplo não dar 50% mas sim 100% das férias e do subsídio de férias, então o custo a considerar será o valor que efectivamente irá pagar aos seus colaboradores.



### Apontamento Fiscal

Com as necessárias adaptações ver apontamento fiscal 3.6.1.



### 3.6.3. Adiantamento ao pessoal

Ao dia 15 de Março uma entidade concedeu ao seu empregado um adiantamento de 10.000 Kz, sendo este desconto efectuado no próprio mês. A sua remuneração mensal bruta é de 100.000 kz, sendo a taxa de IRT a aplicar de 2,5%.

Proceda ao reconhecimento contabilístico do adiantamento, assim como do processamento de salários (feito em 25 de Janeiro), o pagamento (em 31 de Março) considerando neste o desreconhecimento do adiantamento.

#### Resolução



Nesta resolução deve ser considerado o reconhecimento do adiantamento, assim como o seu desreconhecimento aquando o processamento de salários.

#### Contabilização



<b>36.3.x</b>				<b>45.3.1</b>				<b>72.2.x</b>	
(1)	10.000	10.000	(3)		10.000	(1)	(2)	100.000	
					84.500	(4)			
<b>36.1.2.x</b>				<b>34.3.x</b>				<b>34.9.1.1*</b>	
(3)	10.000	94.500	(2)		2.500	(2)			8.000
(4)	84.500								
				<b>34.9.1.2*</b>				<b>72.5.2</b>	
					3.000	(2)	(2)	8.000	

(1) Adiantamento ao funcionário  
 (2) Processamento da remuneração mensal  
 (3) Anulação do adiantamento efectuado  
 (4) Pagamento ao funcionário

#### (1) 15 de Março

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
36.3.x	Pessoal - adiantamentos / empregado x	10.000	
45.3.1	Caixa / Valores destinados a pagamentos específicos / Salários		10.000

#### (2) 31 de Março

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
72.2.x	Custos com o pessoal / Remunerações - Pessoal	100.000	
34.3.x	Estado / Imposto de rendimento de trabalho		2.500
34.9.1.2*	Estado / Outros impostos / Contribuição para o Instituto Nacional de Segurança Social / Encargo parte do colaborador		3.000
36.1.2.x	Pessoal - remunerações / Empregados		94.500
72.5.2	Custos com o pessoal / Encargos sobre remunerações / Pessoal	8.000	
34.9.1.1*	Estado / Outros impostos / Contribuição para o Instituto Nacional de Segurança Social / Encargo entidade patronal		8.000

**(3) 31 de Março**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
36.1.2.x	Pessoal - remunerações / Empregados	10.000	
36.3.x	Pessoal - adiantamentos / empregado x		10.000

**(4) 31 de Março**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
36.1.2.x	Pessoal - remunerações / Empregados	84.500	
45.3.1	Caixa / Valores destinados a pagamentos específicos / Salários		84.500

**Quadros Auxiliares**

O quadro seguinte evidencia que à remuneração íliquida é subtraído o valor respeitante à taxa de IRT e ainda a contribuição do trabalhador para a Segurança Social (8%). Assim sendo, verifica-se que o salário líquido do funcionário para aquele mês é de 94.500 kz.

	Pessoal
Remuneração íliquida	100.000
Encargo por conta do funcionário	
IRT – 2,5%	2.500
Segurança social – 3%	3.000
Remuneração líquida	94.500
Encargo por conta da entidade	
Segurança social – 8%	8.000

Uma vez efectuado o adiantamento, o pagamento devido ao funcionário no final daquele mês não é de 94.500 kz, mas sim de 84.500 kz, uma vez que já tinha recebido o remanescente.

A pagar	
Remuneração líquida	94.500
Adiantamento efectuado	10.000
Quantia a pagar	84.500

**Comentários à Resolução**

\* Devido ao facto de não existir uma subconta específica para as contribuições à Segurança Social, sugerimos a utilização da subconta 34.9.1.1 – Outros impostos/Contribuição para o Instituto Nacional de Segurança Social/Encargo entidade patronal, para as entregas obrigatórias por lei efectuadas pela entidade e a subconta 34.9.1.2 – Outros impostos/Contribuição para o Instituto Nacional de Segurança Social/Encargo parte do trabalhador, ambas já sugeridas na introdução ao ponto 3.4 da classe de terceiros deste livro, por forma a prestar uma melhor informação quer ao órgão de gestão da empresa quer ao Estado.

**Apontamento Fiscal**

Com as necessárias adaptações ver apontamento fiscal 3.6.1.

### 3.7. COMPRA E VENDA DE IMOBILIZADO

A conta 37 – Outros valores a receber e a pagar, destina-se a registar os movimentos referentes a valores a receber e a pagar não enquadrados nas outras contas desta classe. Englobando esta conta um conjunto diferenciado de sub-contas, a valorização embora seja ao custo, tem características específicas consoante a sub-conta a utilizar. De acordo com o PGC a conta está estruturada do seguinte modo:

Conta 37 – Outros valores a receber e a pagar  
 37.1 – Compras de imobilizado  
 37.2 – Vendas de imobilizado  
 37.3 – Proveitos a facturar  
 37.4 – Encargos a repartir por períodos futuros  
 37.5 – Encargos a pagar  
 37.6 – Proveitos a repartir por períodos futuros  
 37.7 – Contas transitórias  
 ...  
 37.9 – Outros valores a receber e a pagar

Realçamos o facto de ser esta conta que permite o enquadramento das transacções segundo o regime do acréscimo, quer através da sub-conta 37.3 – Proveitos a facturar, 37.4 – Encargos a repartir por períodos futuros, 37.5 – Encargos a pagar ou da 37.6 – Proveitos a repartir por períodos futuros.

#### 3.7.1. Compra de imobilizado

##### 3.7.1.1. Compra de um imobilizado a crédito



A entidade Comercial, S.A. adquiriu em 5 de Abril, uma viatura ligeira de passageiros no valor de 2.230.000 kz. Foi acordado entre as partes que o pagamento do montante em dívida será efectuado 30 dias após a data da entrega da viatura.

##### Resolução



? | Esta resolução incide sobre o método de valorização a utilizar para o passivo monetário – dívida ao fornecedor.

##### Contabilização



11.4.x	37.1.1
(1) 2.230.000	2.230.000 (1)
(1) Compra de viatura ligeira de passageiros	

##### (1) 05 de Abril

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.4.x	Imobilização corpóreas / Equipamento de carga e transporte / Viatura ligeira passageiros	2.230.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		2.230.000

De acordo com o ponto 6.2.1 das políticas contabilísticas ( Imobilizações corpóreas), imobilizações corpóreas são os bens que:

- (a) Satisfaçam as condições gerais para o seu reconhecimento como activos;
- (b) Se destinem a ficar na posse ou a serem controlados pela entidade por um período superior a um ano.



### 3.7.1.2. Compra de um imobilizado corpóreo com adiantamento

No dia 12 de Fevereiro do ano N, uma determinada entidade efectuou uma encomenda de um equipamento de produção (ferramenta industrial) pelo preço final de 10.000.000 kz. No acto da encomenda o fornecedor exigiu a entrega de 10% do valor da encomenda (1.000.000 kz). Na mesma data a entidade procedeu ao referido pagamento.

Em 30 de Março procedeu-se à aquisição do bem (ferramenta industrial).

#### Resolução



Esta resolução envolve a definição e o reconhecimento do adiantamento, assim como o seu desreconhecimento pelo registo da factura da compra de imobilizado corpóreo.

#### Contabilização



<b>14.7.x</b> (1) 1.000.000   1.000.000 (3)	<b>43.1.1</b>   1.000.000 (1)
<b>37.1.1</b> (3) 1.000.000   10.000.000 (2)	<b>11.3.2</b> (2) 10.000.000

- (1) Adiantamento referente à aquisição de uma máquina
- (2) Reconhecimento da compra da máquina
- (3) Anulação/regularização do adiantamento

#### (1) 12 de Fevereiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
14.7.x	Imobilizações em curso / Adiantamentos por conta de imobilizado corpóreo	1.000.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		1.000.000

#### (2) 30 de Março

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
11.3.2	Imobilizações corpóreas / Equipamentos básico / Ferramentas industriais	10.000.000	
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo		10.000.000

#### (3) 30 de Março

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.1.1	Compras de imobilizado / Corpóreo	1.000.000	
14.7.x	Imobilizações em curso / Adiantamentos por conta de imobilizado corpóreo		1.000.000

Tratando-se de um adiantamento com preço fixado ou seja, a entrega de uma quantia para sinalizar uma encomenda de um imobilizado corpóreo que à data confirmamos o seu preço final, este é qualificado como adiantamento não monetário, registando a entidade o exfluxo monetário por contrapartida da conta 14.7 – Imobilizações em curso/ Adiantamentos por conta de imobilizado corpóreo. Após a recepção da factura com o valor final da aquisição, será saldada a conta 14.7 por contrapartida da conta 37.1.1 – Outros valores a receber e a pagar/Compras de imobilizado/Corpóreo.



#### Comentários à Resolução

Caso se tratasse de um adiantamento sem preço fixado (adiantamento monetário), o registo passaria pela utilização da conta 37.9, criando uma subconta específica, por exemplo, “37.9.1 – Adiantamentos a fornecedores de imobilizado – corpóreo”.

### 3.7.2. Venda de imobilizado

Seguidamente abordaremos a problemática da alienação de imobilizados e o conseqüente apuramento de eventuais mais ou menos valias decorrentes dessa operação.

#### 3.7.2.1. Venda de imobilizado a crédito



A sociedade Huambo Lda. tem em seu poder uma viatura que adquiriu em 02 de Janeiro de N-3 para a sua actividade a um custo de aquisição de 11.000.000 kz, tendo definido para este imobilizado corpóreo uma vida útil de cinco anos e um valor residual de 1.000.000 kz.

Em 02 de Janeiro de N, em conformidade com os planos de renovação, a sociedade decidiu proceder à venda da referida viatura, tendo sido esta negociada por um valor de 4.200.000 kz.

Pretende-se o tratamento contabilístico correspondente aos factos anteriormente apresentados.

#### Resolução



? Na base desta resolução está o reconhecimento de ganhos derivados da alienação de activos não correntes, nomeadamente, imobilizados corpóreos.

#### Contabilização



<b>11.4.x</b>		<b>18.1.4</b>	
(0)	11.000.000	(2)	6.000.000
	11.000.000		6.000.000 (0)
<b>37.2.1</b>		<b>78.3.1</b>	
(1)	4.200.000	(2)	11.000.000
			4.200.000 (1)
			6.000.000 (2)

(0) Saldo inicial da viatura adquirida (custo de aquisição e amortização)  
 (1) Pela venda da viatura reconhecida no imobilizado corpóreo  
 (2) Desreconhecimento da viatura pela venda

#### (1) 02 de Janeiro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.2.1	Vendas de imobilizado / Corpóreo	4.200.000	
78.3.1	Perdas em imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas		4.200.000

#### (2) 02 de Janeiro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
18.1.4	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento de carga e transporte	6.000.000	
78.3.1	Perdas em imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas		6.000.000
78.3.1	Perdas em imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas	11.000.000	
11.4.x	Imobilizações corpóreas / Equipamento de carga e transporte / viatura		11.000.000

De acordo com o ponto 3.2 das Notas explicativas (Definições e situações particulares), "[as] perdas ou ganhos resultantes da alienação de um elemento das imobilizações corpóreas são determinadas pela diferença entre o produto líquido estimado das alienações e a quantia pela qual o activo se encontra registado (valor bruto deduzido

das correspondentes amortizações) e devem ser reconhecidos como perdas ou ganhos na Demonstração de resultados, consoante o apropriado". Deste modo, a entidade consegue apurar após a alienação do mesmo se obteve um lucro ou prejuízo com a sua venda, não levando apenas em linha de conta os fluxos monetários das transacções (compra e venda), mas também os benefícios económicos consumidos ao longo da sua vida útil (amortizações).



#### Comentário à Resolução

Caso desta venda resultasse uma mais valia a conta a utilizar não seria a conta 78.3.1, mas sim a conta 68.3.1.



#### Apontamento Fiscal

Pode ser aceite o custo referente à uma perda existente nas operações de venda se as mesmas se encontrem devidamente documentadas, de acordo com o Código do Imposto Industrial.

### 3.7.3. Especialização do exercício – Proveitos a facturar

As demonstrações financeiras são preparadas, tendo por base o princípio do acréscimo. Através deste regime, os efeitos das operações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (independentemente da data em que ocorra o recebimento ou pagamento) sendo registados e relatados no período a que se referem.

Neste sentido, por forma a evidenciar no período em que ocorrem, os proveitos que preencham os requisitos para o reconhecimento, serão lançados a débito na conta 37.3 – Proveitos a facturar, por contrapartida de resultados.

#### 3.7.3.1. Reconhecimento do rédito relativo à prestação de serviços



A sociedade Manutenção, Lda. contratou com um cliente residente no mercado nacional a prestação de serviços de manutenção, durante 2 meses, por um montante total de 200.000 kz (Imposto sobre o consumo não incluído). Os serviços tiveram início em 01 de Dezembro do ano N, sendo que por ser um muito bom cliente a sociedade concordou em facturar apenas no final de Janeiro do ano seguinte N+1.

Pretende-se o tratamento contabilístico relativamente ao reconhecimento do proveito da prestação de serviços.

#### Resolução



Na base desta resolução está o reconhecimento de proveito durante o período em que o serviço de manutenção é executado.

#### Contabilização



37.3.2		62.1.1	
(1)	100.000	100.000	(1)
(1) Reconhecimento rédito referente a N			

#### (1) 01 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.3.2	Proveitos a facturar / Prestações de serviço	100.000	
62.1.1	Prestação de Serviço / Serviços principais / Mercado nacional		100.000

Serviços de manutenção do ano N = 200.000 / 2 = 100.000

O rédito proveniente da prestação de serviços deve ser reconhecido quando estiverem satisfeitas todas as seguin-

tes condições:

- Condições gerais para o seu reconhecimento como proveito.
- A fase de acabamento da transacção à data de balanço possa ser fiavelmente medida.
- Os custos ocorridos ou a ocorrer referentes à transacção possam ser fiavelmente medidos.

Neste exercício consideramos que estavam satisfeitas todas as condições e de acordo com a base de apresentação das demonstrações financeiras do acréscimo deve-se considerar neste ano a parte do serviço já concluída.



### Apontamento Fiscal

Podem ser aceites fiscalmente os custos e proveitos por parte da Direcção Nacional de Impostos desde que sejam devidamente suportados e que deram origem ao registo contabilístico em respeito ao princípio da especialização do exercício.

### 3.7.3.2. Juros de depósitos bancários



A sociedade Luanda, S.A. constituiu, em 01 de Novembro, um depósito a prazo com vencimento não renovável a 3 meses da data da constituição no montante de 10.000.000 kz Os juros do depósito encontram-se fixados em 6% ao ano.

Pretende-se o tratamento contabilístico a adoptar pela sociedade Luanda S.A., em 31 de Dezembro, com base nas informações anteriormente apresentadas.

### Resolução



Na base desta resolução está o reconhecimento de proveitos (juros) de um depósito a prazo.

### Contabilização



42.1.x		37.3.3		66.1.5*	
(0)	10.000.000	(1)	100.000	100.000	(1)
(0)	Saldo inicial do depósito a prazo				
(1)	Reconhecimento do rédito dos juros do depósito bancário				

### (1) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.3.3	Proveitos a facturar / Juros	100.000	
66.1.5*	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Juros / De aplicações de tesouraria		100.000

$10.000.000 \times 6\% = 600.000$  (juro anual)  
 $600.000 / 12 = 50.000$  (juro mensal)  
 $50.000 \times 2 = 100.000$  (juro a considerar)

Os juros a reconhecer neste ano é referente ao período de 01 de Novembro a 31 de Dezembro (2 meses).



### Comentário à Resolução

\* Embora se admita poder tratar-se de uma gralha, no Decreto 82/01, que aprova o PGC por a conta 66.1.5 estar primeiro que a 66.1.4, optamos não corrigir, pois poderia trazer alguma confusão futura.

Consideramos o depósito a prazo na conta 42.1 (meios monetários), pois trata-se de um depósito a curto prazo enquadrando-se assim no conceito de meios monetários. Se se tratasse de um depósito a longo prazo, por exemplo a mais de um ano, então utilizar seria a conta 13.9.3 – Investimentos Financeiros/Outros investimentos financeiros/Depósitos bancários.



### Apontamento Fiscal

O recebimento de juros derivados de obrigações, suprimentos e de aplicações financeiras generalizadas (como por exemplo juros de depósitos) estão sujeitos a retenção na fonte à taxa de 10%, em sede do Imposto sobre a Aplicação de Capitais. Sendo que esta taxa pode vir a ser reduzida para 5% se os proveitos forem relativos a juros de títulos do Banco Central ou obrigações de Tesouro com maturidade igual ou superior a três anos.

## 3.7.4. Especialização do exercício – Encargos a repartir por períodos futuros

As demonstrações financeiras são preparadas, tendo por base o princípio do acréscimo. Através deste regime, os efeitos das operações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorrerem (independentemente da data em que ocorra o recebimento ou pagamento) sendo registados e relatados no período a que se referem.

Neste sentido, por forma a evidenciar no período em que ocorrem, os encargos suportados aquando da recepção da factura ou documento equivalente e que preencham os requisitos para o reconhecimento, serão lançados a débito na conta 37.4 – Encargos a repartir por períodos futuros, por contrapartida de fornecedores.

Neste sentido, surge o reconhecimento do diferimento de custos – encargos a repartir por períodos futuros.

### 3.7.4.1. Seguro pago antecipadamente



Uma determinada entidade renova o seguro multi-riscos ao dia 1 de Setembro do ano N. No dia 28 de Agosto paga o recibo da seguradora, a qual apresenta um prémio anual de 120.000 kz.

### Resolução



Esta resolução envolve a aplicação do pressuposto subjacente do regime do acréscimo, ou seja, o reconhecimento dos custos no período ao qual dizem respeito.

### Contabilização



75.2.22		37.4.4*		43.1.1	
(1)	40.000	(1)	80.000	120.000	(1)
(1)	Reconhecimento do dispêndio do período e pagamento				

## (I) 28 de Agosto

N.º conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.2.22	Fornecimentos e serviços de terceiros / Seguros	40.000	
37.4.4 *	Encargos a repartir por períodos futuros / Encargos com manutenção / Seguros	80.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		120.000

Ao efectuar este lançamento parte-se do pressuposto de que a entidade efectua o relato anual, a 31 de Dezembro, pelo que é reconhecido em custos a quantia de 40.000 (quantia relativa ao período até 31 Dezembro  $[(120.000 / 12) \times 4 \text{ meses}]$ ), sendo o remanescente considerado como custo (encargo) a reconhecer no ano seguinte.

O serviço adquirido, o seguro multi-riscos, deve ser reconhecido como custo do período até ao ponto em que se relacionem com o período em causa. Assim, deve a entidade reconhecer o custo do período de N e diferir a parte relativa ao ano seguinte, reconhecendo-a na conta 37.4.x Encargos a repartir por períodos futuros – seguros.

No ano seguinte, a quantia do prémio de seguro diferida em N deve ser transferida para a conta de custo respectiva.

Em N+1

- Débito: 75.2.22 – Fornecimentos e serviços de terceiros / Seguros ..... 80.000 kz
- Crédito: 37.4.4\* – Encargos a repartir por períodos futuros / Seguros..... 80.000 kz



### Comentários à Resolução

\* Não existe na lista de contas qualquer conta explícita para o diferimento do custo com seguros (Encargos a repartir por períodos futuros). Como sugestão poder-se-ia utilizar uma conta que esteja disponível como seja a conta 37.4.4 – Encargos a repartir por períodos futuros / Seguros.



### Apontamento Fiscal

Ver apontamento fiscal do exercício 3.7.3.1.

### 3.7.4.2. Renda do ano seguinte paga antecipadamente



A entidade Gama, Lda pretende em Outubro do ano N, arrendar um andar do edifício Luz para fins comerciais, abrangendo assim a época natalícia e ano novo. Aquele edifício é propriedade da entidade Beta, Lda, que destina três pisos do mesmo para arrendamento.

O contrato envolvendo as duas entidades tem assim o seu início em 1 de Novembro, o qual estipulou o pagamento antecipado por parte da Gama, Lda de 3 meses de renda (Novembro, Dezembro e Janeiro), cada uma das quais pela quantia de 200.000 kz.

Pretende-se a contabilização deste arrendamento, na óptica da entidade Gama (perspectiva de quem pretende arrendar o andar – locatário).

### Resolução



Esta resolução envolve a aplicação do pressuposto subjacente do acréscimo, ou seja, o reconhecimento dos custos no período ao qual dizem respeito, independentemente da data do pagamento.

## Contabilização na óptica da entidade Gama (locatário)



<b>75.2.21</b>	<b>37.4.6*</b>
(1) 400.000	(1) 200.000   200.000 (3)
(3) 200.000	
<b>32.1.2.1</b>	<b>43.1.1</b>
(2) 600.000	600.000 (2)
600.000 (1)	

- (1) Reconhecimento do custo do período (ano N)
- (2) Pagamento ao fornecedor do arrendamento
- (3) Reconhecimento do custo do mês de Janeiro N+1

**Nota à resolução:** Em rigor, os lançamentos efectuados na conta da classe 7 deveriam estar separados pelos distintos períodos de relato. Assim, considere que os registos efectuados em cada período de relato não são cumulativos.

### (1) 01 de Novembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.2.21	Fornecimentos e serviços de terceiros / Rendas e alugueres	400.000	
37.4.6*	Encargos a repartir por períodos futuros / Rendas	200.000	
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais		600.000

Ao efectuar este lançamento parte-se do pressuposto que a entidade efectua o relato anual (a 31 de Dezembro), pelo que é reconhecido em custos **400.000** (quantia relativa ao período até 31 de Dezembro (200.000 x 2 meses), sendo o remanescente (**200.000**) considerado como custos a reconhecer no ano seguinte.

### (2) 01 de Novembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais	600.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		600.000

### (3) 31 de Janeiro de N+1

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.2.21	Fornecimentos e serviços de terceiros / Rendas e alugueres	200.000	
37.4.6*	Encargos a repartir por períodos futuros / Rendas		200.000

O valor da renda de Novembro e Dezembro foi registado no próprio ano como custo, no entanto o remanescente foi reconhecido da conta 37.4 – Encargos a repartir por períodos futuros, pois de acordo com o PGC – Notas Explicativas; ponto 7.1 esta conta "destina-se a registar custos que devam ser reconhecidos apenas nos exercícios seguintes, por forma a dar cumprimento ao princípio da especialização dos exercícios."

**Nota:** Ver em complemento o exercício 3.7.6.1 Renda recebida antecipadamente (óptica do locador).



### Comentários à Resolução

\* Não existe na lista de contas qualquer conta explícita para o diferimento do custo com rendas (Encargos a repartir por períodos futuros). Como sugestão poder-se-ia utilizar uma conta que esteja disponível como seja a conta 37.4.6 – Encargos a repartir por períodos futuros / Rendas.



### Apontamento Fiscal

Quando os arrendatários de um imóvel possuem contabilidade organizada, estão obrigados a reter na fonte 25% sobre 60% do valor da renda devida para efeito do Imposto Predial Urbano (IPU). Essa quantia será entregue no serviço de finanças competente até ao último dia do mês seguinte. O arrendatário que não proceda à liquidação e retenção na fonte do IPU, fica responsável pelo pagamento do mesmo acrescido de uma penalização de valor igual a metade do imposto em falta acrescido de juros à taxa legal.

Do pagamento darão as finanças quitação através do Documento de Arrecadação de Receitas (DAR), cuja cópia será entregue ao senhorio como comprovativo.

### 3.7.5. Especialização do exercício – Encargos a pagar

As demonstrações financeiras são preparadas, tendo por base o princípio do acréscimo. Através deste regime, os efeitos das operações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (independentemente da data em que ocorra o recebimento ou pagamento) sendo registados e relatados no período a que se referem.

Neste sentido, surge o reconhecimento do acréscimo de custos – encargos a facturar:

**Nota:** Para maior esclarecimento ver ainda exercício 3.6.2 sobre férias e subsídios de férias a pagar no ano seguinte (N+1).

#### 3.7.5.1. Juros de empréstimo obtido



A sociedade Luanda, S.A. obteve, em 01 de Novembro do ano N, um empréstimo bancário a 6 meses no montante de 10.000.000 kz com um juro postecipado de 12% ao ano.

Pretende-se o tratamento contabilístico a adoptar pela sociedade Luanda, S.A., em 31 de Dezembro de N, com base nas informações anteriormente apresentadas.

#### Resolução



Na base desta resolução está o reconhecimento do custo de um empréstimo.

#### Contabilização



37.5.2	76.1.1.1
200.000 (1)	(1) 200.000
(1) Reconhecimento dos juros ao empréstimo bancário	

#### (1) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
76.1.1.1	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / De empréstimos / Bancários	200.000	
37.5.2	Encargos a pagar / Juros		200.000

$10.000.000 \times 12\% = 1.200.000$  (juro anual)

$1.200.000 / 12 = 100.000$  (juro mensal)

$100.000 \times 2 = 200.000$  (juro a considerar no ano N)



### Apontamento Fiscal

Ver apontamento fiscal do exercício 3.7.3.1.

### 3.7.6. Especialização do exercício — Proveitos a repartir por períodos futuros



As demonstrações financeiras são preparadas, tendo por base o princípio do acréscimo. Através deste regime, os efeitos das operações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorrerem (independentemente da data em que ocorra o recebimento ou pagamento) sendo registados e relatados no período a que se referem. Neste sentido, surge o reconhecimento do diferimento de proveitos – Proveitos a repartir por períodos futuros.



Para melhor esclarecimento desta temática ver ainda o exercício 1.2.7.1 (classe 1) subsídios a investimento

#### 3.7.6.1. Renda do ano seguinte recebida antecipadamente



A entidade Gama, Lda pretende em Outubro do ano N, arrendar um andar do edifício Luz para fins comerciais, abrangendo assim a época natalícia e ano novo. Aquele edifício é propriedade da entidade Beta, Lda, que destina três pisos do mesmo para arrendamento. O contrato envolvendo as duas entidades tem assim o seu início em 1 de Novembro, o qual estipulou o pagamento antecipado por parte da Gama, Lda de 3 meses de renda (Novembro, Dezembro de N e Janeiro de N+1), cada uma das quais pela quantia de 200.000 kz.

Pretende-se a contabilização deste arrendamento, na óptica da entidade Beta (perspectiva de quem arrenda o andar – locador).

#### Resolução



Esta resolução envolve a aplicação do pressuposto subjacente do acréscimo, ou seja, o reconhecimento dos proveitos no período ao qual dizem respeito, independentemente da data do pagamento.

#### Contabilização na óptica da entidade Beta (locador)



<b>66.4.x</b>		<b>37.6.8*</b>			
	400.000	(1)	(3)	200.000	200.000
	200.000	(3)			(1)
<b>31.1.2.1</b>		<b>43.1.1</b>			
(1)	600.000	600.000	(2)	(2)	600.000

- (1) Reconhecimento do proveito do período (ano N)
- (2) Recebimento do cliente pelo arrendamento
- (3) Reconhecimento do proveito do mês de Janeiro N+1

**Nota à resolução:** Em rigor, os lançamentos efectuados na conta da classe 6 deveriam estar separados pelos distintos períodos de relato. Assim, considere que os registos efectuados em cada período de relato não são cumulativos.

#### (1) 01 de Novembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais	600.000	
66.4	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Rendimentos de investimentos em imóveis		400.000
37.6.8*	Outros valores a receber e a pagar / Proveitos a repartir por períodos futuros / Rendas		200.000

Ao efectuar este lançamento parte-se do pressuposto que a entidade efectua o relato anual (a 31 de Dezembro), pelo que é reconhecido em proveitos a quantia de **400.000** (quantia relativa ao período até 31 Dezembro (200.000 x 2 meses), sendo o remanescente (**200.000**) considerado como proveito a reconhecer no ano seguinte.

**(2) 01 de Novembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	600.000	
31.1.2.1	Cientes Correntes-Não grupo- Nacionais		600.000

**(3) 31 de Janeiro de N+1**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.6.8*	Outros valores a receber e a pagar / Proveitos a repartir por períodos futuros / Rendas	200.000	
66.4.x	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Rendimentos de investimentos em imóveis		200.000

O valor do proveito (rédito) proveniente da renda do imóvel respeitante aos meses de Novembro e Dezembro foi registado no próprio ano como proveito, no entanto o remanescente foi reconhecido da conta 37.6 – Proveitos a repartir por períodos futuros, pois de acordo com ponto 7.1 das Notas Explicativas, esta conta "destina-se a registar os proveitos que devam ser reconhecidos apenas nos exercícios seguintes, por forma a dar cumprimento ao princípio da especialização dos exercícios".

**Nota:** Ver em complemento o exercício 3.7.4.2 Renda paga antecipadamente (óptica do locatário).

**Comentários à Resolução**

\* Não existe na lista de contas qualquer conta explícita para o diferimento do proveito com rendas (Proveitos a repartir por períodos futuros). Como sugestão poder-se-ia utilizar uma conta que esteja disponível como seja a conta 37.6.8 – Proveitos a repartir por períodos futuros / Rendas.

**Apontamento Fiscal**

Ver apontamento fiscal do exercício 3.7.3.1.

**3.8. PROVISÕES E REPOSIÇÕES**

A conta 38 tem como destino o registo de perdas associadas a riscos de cobrabilidade das dívidas de terceiros, de forma a que estas contas apresentem o seu valor realizável líquido, quando este for inferior ao valor histórico inicial (PGC – Notas explicativas).

As principais questões que se colocam neste âmbito são:

- O reconhecimento da provisão nos activos monetário, avaliando a evidência objectiva deste facto e a sua valorimetria;
- A eventual reposição do reconhecimento da provisão.

**3.8.1. Constituição de provisão para cobrança duvidosa**

A 31 de Dezembro do ano N, o saldo em dívida do cliente Beta,S.A. é de 500.000 Kz. Sabe-se nesta data que esta entidade encontra-se em processo de falência, apesar do tribunal não ter ainda declarado falência.

**Resolução**

À data do relato uma entidade deve avaliar a necessidade de constituição de uma provisão em todos os activos monetários.

## Contabilização



31.1.2.1		78.1.2.3		38.1.3.2	
(0)	500.000		(2)	500.000	
		500.000	(1)		500.000
					(2)

31.8.1	
(1)	500.000

(0) Saldo inicial relativo à dívida do cliente  
 (1) Reconhecimento da dívida de cobrança duvidosa  
 (2) Reconhecimento da provisão

### (1) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.8.1	Clientes de cobrança duvidosa / Clientes - correntes	500.000	
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais		500.000

### (2) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.1.2.3	Provisões do exercício / Cobranças Duvidosas / Clientes - cobrança duvidosa	500.000	
38.1.3.2	Provisões para cobranças duvidosas / Provisões para clientes / Clientes - cobrança duvidosa		500.000



### Comentário à Resolução

O facto de o cliente estar em processo de falência, é para a entidade razão suficiente para duvidar da cobrabilidade do crédito sobre o mesmo. Deve então ser reconhecida uma provisão por contrapartida da respectiva conta de custos, para que a dívida do cliente seja apresentada pelo seu valor realizável líquido. Caso a falência seja decretada pelo tribunal e a entidade não a consiga recuperar, total ou parcialmente, deve a mesma ser considerada incobrável e então desreconhecida.

Optamos por transferir a dívida do cliente da conta Clientes-correntes para Clientes de cobrança duvidosa por se tratar de um devedor devidamente identificado.



### Apontamento Fiscal

Ter em atenção que a provisão para cobrança duvidosa tem fiscalmente um limite anual e um limite acumulado, ambas em percentagem sobre o total dos créditos de cobrança duvidosa, de acordo com o Código do Imposto Industrial.

## 3.8.2. Reposição de uma provisão para clientes de cobrança duvidosa



A 31 de Dezembro, a entidade apresentava o saldo de 10.000.000 Kz na sua conta 31.8.1 – Clientes de cobrança duvidosa, o qual já venceu há 14 meses. A conta 38.1.3.2 – Provisão para Clientes cobrança duvidosa tem nesta data um saldo de 2.500.000 Kz referentes a esta dívida.

Nesta data a entidade reavaliou a situação do cliente e em função de garantias que ele nos prestou está convicta do recebimento integral da dívida no curto prazo.

Pretende-se o tratamento contabilístico do facto acima apresentado na data de relato.

**Resolução**

Nesta resolução pretende-se a análise das condições à data de relato e consequente verificação da eventual reposição da provisão.

**Contabilização**

<b>31.8.1</b> (0) 10.000.000   10.000.000 (2)	<b>38.1.3.2</b> (1) 2.500.000   2.500.000 (0)
<b>68.1.2.3</b>   2.500.000 (1)	<b>31.1.2.1</b> (2) 10.000.000

(0) Saldo inicial da dívida do cliente (reconhecida em cobrança duvidosa)  
 (1) Reposição da provisão  
 (2) Reclassificação para clientes-correntes na sequência da reposição

**(I) 31 de Dezembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
38.1.3.2	Provisões para cobranças duvidosas / Provisões para clientes / Clientes - cobrança duvidosa	2.500.000	
68.1.2.3	Reposição de provisões / Cobranças Duvidosas / Clientes- cobranças duvidosas		2.500.000

**(I) 31 de Dezembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais	10.000.000	
31.8.1	Clientes de cobrança duvidosa / Clientes - correntes		10.000.000

A conta 31.8 – Clientes de cobrança duvidosa tem como destino o registo de clientes cuja cobrabilidade seja duvidosa, no entanto quando deixarem de existir as razões que levaram à sua transferência para esta conta o lançamento deverá ser revertido (ponto 7.1 das Notas explicativas).

Da mesma forma quando a evidência que levou ao reconhecimento provisão deixe de ser verificada, a quantia da provisão diminui, devendo esta diminuição ser reconhecida nos resultados da entidade através do crédito na conta 68.1.2 – Reposição de provisões/Cobrança duvidosa.

**Apontamento Fiscal**

Ver apontamento fiscal do exercício 3.8.1.

**3.8.3. Provisões para adiantamento a fornecedor**

Em 2 de Novembro uma determinada entidade efectuou um adiantamento, sem preço fixado, a um fornecedor estrangeiro de mercadorias na quantia de 1.200.000 Kz.

À data de 31 de Dezembro desse ano o fornecedor não tinha ainda entregue as mercadorias encomendadas, sendo que após vários contactos com a entidade, ainda não existe qualquer garantia de que a encomenda será satisfeita. Sabe-se, por fontes externas e oficiais, que aquele fornecedor está com dificuldades financeiras significativas, estando em curso um processo de insolvência.

Proceda ao tratamento contabilístico de todos os factos apresentados.

## Resolução



? À data do relato uma entidade deve avaliar a necessidade da criação de provisão em todos os activos que estejam valorizados ao custo histórico.

## Contabilização



<b>32.9.1</b> (1) 1.200.000	<b>38.2.x</b> 1.200.000 (2)
<b>43.1.1</b> 1.200.000 (1)	<b>78.1.2.4</b> (2) 1.200.000

(1) Adiantamento ao fornecedor  
 (2) Reconhecimento da provisão referente ao adiantamento

### (1) 02 de Novembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.9.1	Fornecedores - saldos devedores / Adiantamentos	1.200.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda Nacional / Banco x		1.200.000

### (2) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.1.2.4	Provisões do exercício / Cobranças Duvidosas / Saldos devedores de fornecedores	1.200.000	
38.2.x	Provisões para saldos devedores de fornecedores / Fornecedor x		1.200.000

O adiantamento ao fornecedor é enquadrado como um activo monetário. Nesse sentido, deve a entidade verificar à data de cada relato o seu valor de realização, procedendo à constituição de uma provisão se for expectável que o mesmo seja inferior à quantia registada.



### Apontamento Fiscal

Ver apontamento fiscal do exercício 3.8.1.

## 3.8.4. Provisão para cobranças duvidosas (considerando a totalidade dos clientes)



A sociedade Bengo, Lda. é um retalhista com grande quantidade de pequenos clientes e no final do ano tinha um saldo de clientes correntes de 522.000 Kz.

Sabendo que alguns dos seus clientes, em função de informação histórica que possui não irão pagar, decidiu utilizar o critério fiscal para o cálculo da provisão para cobranças duvidosas, fazendo uma provisão de 2% sobre a totalidade das dívidas dos clientes.

Admita que é o primeiro ano que a empresa faz uma provisão para clientes de cobrança duvidosa.

Com base nas informações apresentadas proceda ao registo da provisão.

**Resolução**

Esta resolução está relacionada com o registo da provisão para cobranças duvidosas atendendo a globalidade dos clientes.

**Contabilização**

<b>38.1.1.x</b>	<b>78.1.2.1</b>
10.440 (1)	(1) 10.440

(1) Reconhecimento da provisão

**(I) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.1.2.1	Provisões do exercício / Cobranças Duvidosas / Clientes	10.440	
38.1.1.x	Provisões para cobranças duvidosas / Provisões para clientes / Clientes - correntes		10.440

$$522.000 \times 2\% = 10.440$$

Se a empresa mantiver este critério, então no ano seguinte fará um reforço ou uma reposição da provisão.

Admita que no ano seguinte (N+1) o saldo final de clientes era (duas hipóteses):

**a) Saldo final de clientes 700.000**

Neste caso faríamos o reforço da provisão em 3.560

- Débito da conta ..... 78.1.2.1 – Provisões do exercício-Cobranças duvidosas-Clientes
- Crédito da conta .... 38.1.1.x – Provisões para cobranças duvidosas –... – clientes-correntes

**Justificação:**  $700.000 \times 2\% = 14.000$ , como estes 14.000 estão dentro da percentagem máxima de acordo com o critério fiscal que é de 4% ( $700.000 \times 4\% = 28.000$ ), então estaríamos perante a situação de fazer um reforço da provisão de 3.560 ( $14.000 - 10.440 = 3.560$ ).

**b) Saldo final de clientes 400.000**

Neste caso faríamos uma reposição da provisão em 2.440

- Débito da conta .... 38.1.1.x – Provisões para cobranças duvidosas –... – clientes-correntes
- Crédito da conta .... 68.1.2.1 – Reposição de provisões – Cobranças duvidosas-Clientes

**Justificação:**  $400.000 \times 2\% = 8.000$  ( $10.440 - 8.000 = 2.440$ ).

**Comentário à Resolução**

As contas a utilizar para os lançamentos deverão ser subcontas da 38.1.1 como sejam a conta 38.1.1.1 para Clientes-correntes / Grupo e a conta 38.1.1.2 para Clientes-correntes / Não grupo. Poder-se-ão ainda utilizar qualquer uma das outras subcontas das conta 38.1 para Clientes registados noutras contas que não os Clientes-correntes.

**Apontamento Fiscal**

Ver apontamento fiscal do exercício 3.8.1.

### 3.9. PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ACTIVOS CONTINGENTES

O ponto 17 das Notas explicativas define contingência como “uma condição ou situação cujo desfecho final, ganho ou perda, só será confirmado na ocorrência, ou na não ocorrência, de um ou mais acontecimentos futuros e incertos.

A determinação da existência da contingência é feita a dois níveis. O primeiro nível é a comprovação da existência da incerteza através da utilização de probabilidades (quantificadas) e o seu escalonamento (prováveis a remotos). O segundo nível é a estimativa do desfecho financeiro da contingência, com base:

- “No julgamento da gerência;
- Na experiência em operações semelhantes e, em alguns casos, relatórios de peritos independentes;
- Na revisão dos eventos subsequentes à data de Balanço;
- Nas informações disponíveis à data de fecho das contas”.



#### 3.9.1. Provisões para pensões

A sociedade Luanda, S.A. tem como política a criação de uma provisão para pensões no valor de 4% sobre os salários íliquidos.

Os salários íliquidos do ano foram de:

- Órgãos sociais ..... 4.000.000 kz
- Empregados ..... 2.000.000 kz

Com base na informação disponibilizada proceda ao respectivo registo.



#### Resolução



Nesta resolução é necessário a proceder ao cálculo e registo da provisão.

#### Contabilização



72.4.1	39.1.1*
(1) 160.000	160.000 (1)
72.4.2	39.1.2*
(1) 80.000	80.000 (1)

(1) Reconhecimento da constituição da provisão

#### (1) 31 de Dezembro – Constituição da provisão

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
72.4.1	Custos com o pessoal / Prémios para pensões / Órgãos sociais	160.000	
72.4.2	Custos com o pessoal / Prémios para pensões / Pessoal	80.000	
39.1.1*	Provisões para pensões / Órgãos sociais		160.000
39.1.2*	Provisões para pensões / Pessoal		80.000

Independentemente de haver ou não uma obrigação legal, desde que a empresa assuma uma obrigação construtiva, deve constituir a respectiva provisão.



#### Comentários à Resolução

Utilizamos a conta 72.4 – Custos e perdas por natureza/Custos com o pessoal/Prémios para pensões, no pressuposto que os prémios são pagos a uma entidade externa (Seguradora) que assegurará no futuro os benefícios a conceder ao pessoal. Qualquer outro custo com pensões, nomeadamente complementos facultativos de reforma, será registado na conta 72.8 - Custos e perdas por natureza/Custos com o pessoal/Outras despesas com o pessoal, desde que os encargos a suportar no futuro referentes à atribuição dos benefícios sejam suportados pela entidade.

\* Subdividimos a conta 39.1 – Provisões para outros riscos e encargos/Provisões para pensões em 39.1.1 e 39.1.2 respectivamente para Órgãos Sociais e Pessoal, de forma a melhor identificar o destinatário da provisão.



### Apontamento Fiscal

As provisões para pensões, poderão ser aceites desde que o valor atribuído não ultrapasse os limites aplicados à função pública.

## 3.9.2. Provisões para processos judiciais e passivos contingentes



Na sequência de um processo de inquérito interno, a sociedade decidiu, em 16 de Dezembro, despedir um conjunto de trabalhadores.

No que diz respeito a um primeiro grupo de trabalhadores, devido à não existência de acordo mútuo, é provável que a empresa tenha de vir a ser obrigada a pagar, uma indemnização equivalente a um mês de salário por cada ano trabalhado, ascendendo este montante a 10.500.000 kz.

Relativamente ao segundo grupo de trabalhadores, devido ao facto de o sinistro se ter verificado por sua negligência, não é provável que a empresa seja obrigada a qualquer indemnização, o que a ocorrer seria no montante de 4.900.000 Kz.

### Resolução



Nesta resolução é necessário a verificação dos pressupostos que conduzem ao reconhecimento de uma provisão e posteriormente efectuar a valorização da mesma.

### Contabilização



78.1.3.2	39.2.x
(1) 10.500.000	10.500.000 (1)
(1) Reconhecimento da constituição da provisão	

#### (1) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.1.3.2	Provisões do exercício / Riscos e encargos / Processos judiciais em curso	10.500.000	
39.2.x	Provisões para processos judiciais em curso		10.500.000

Relativamente ao segundo grupo de trabalhadores, não se verificam os requisitos necessários para que a perda contingente seja reconhecida como um passivo. Com efeito, apesar de ser possível efectuar uma estimativa fiável da indemnização, não é provável que a entidade a venha a pagar. Assim, com base na análise da mesma por parte da gerência, resultou do escalonamento efectuado que deve tal facto ser divulgado nas notas ao balanço, pois se é improvável o pagamento da indemnização também não se afigura como remota essa possibilidade. Caso fosse remota a ocorrência do facto em apreço não haveria reconhecimento, nem sequer divulgação do mesmo no anexo.



### Apontamento Fiscal

As provisões para processos judiciais em curso são aceites fiscalmente nos termos do Artº 36 do Código do Imposto Industrial desde que devidamente documentados.

### 3.9.3. Provisões para acidentes de trabalho



Na sequência de um acidente de trabalho de um funcionário, é provável que a sociedade Luanda, Lda. venha a assumir a despesa com os respectivos cuidados médicos, com base em informações de que a companhia de seguros não assumirá essa responsabilidade. Caso isso se concretize, a despesa ascenderá a 450.000 Kz.

Com base no exposto proceda ao registo contabilístico da nossa responsabilidade contingente.

#### Resolução



? Nesta resolução é necessário a verificação dos pressupostos que conduzem ao reconhecimento de uma provisão e posteriormente efectuar a valorização da mesma.

#### Contabilização



78.1.3.3		39.3.x	
(1)	450.000	450.000	(1)
(1) Reconhecimento da constituição da provisão			

#### (1) 31 de Dezembro – Constituição da provisão

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.1.3.3	Provisões do exercício / Riscos e encargos / Acidentes de trabalho	450.000	
39.3.x	Provisões para acidentes de trabalho		450.000

A provisão será mantida até que se verifique o seu reconhecimento, em virtude da alteração dos pressupostos que conduziram à sua criação, ou à sua utilização em virtude da obrigação referida se tornar de carácter presente.



#### Apontamento Fiscal

As provisões para acidentes de trabalho são aceites fiscalmente nos termos do Artº 36 do Código do Imposto Industrial desde que devidamente documentados e que não ultrapassem os limites referidos neste mesmo artigo.

### 3.9.4. Provisões para garantias a clientes



Admita que uma sociedade que comercializa componentes robóticos, efectuou durante o ano N vendas no montante de 15.000.000 Kz. Após analisar o histórico de clientes, a sociedade verifica que em termos médios têm sido executadas, nos últimos cinco anos, garantias que implicam o dispêndio de valores correspondentes a 2% do volume de vendas anual.

A referida análise conduziu à tomada de decisão relativa à constituição de uma provisão, sendo o seu valor calculado com base nos factos verificados nos anos anteriores.

## Resolução



Nesta resolução é necessário a verificação dos pressupostos que conduzem ao reconhecimento de uma provisão e posteriormente efectuar a valorização da mesma.

## Contabilização



78.1.3.4	39.4.x
(1)    300.000	300.000    (1)

(1) Reconhecimento da constituição da provisão

### (1) 31 de Dezembro N – Constituição da provisão

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.1.3.4	Provisões do exercício / Riscos e encargos / Garantias dadas a clientes	300.000	
39.4.x	Provisões para garantias dadas a clientes		300.000

#### Cálculo do montante da provisão:

Volume de vendas 15.000.000

Estimativa de dispêndios incorridos com garantias – 2% do volume de vendas

Quantia da provisão a reconhecer = 15.000.000 × 2% = **300.000**

De acordo com o ponto 7.1 das Notas Explicativas, a conta 39.4 – Provisões para garantias dadas a clientes tem como destino o registo dos encargos que a entidade espera vir a suportar provenientes das garantias previstas nos contratos de venda.

Caso no ano seguinte (N+1) se verificar que a provisão não é usada, a mesma será alvo de uma reposição (total ou parcial):

- Débito da conta 39.4.x– Provisões para garantias dadas a clientes;
- Crédito da conta 68.1.3.4 – Reposição de provisões – Riscos e encargos – Garantias dadas a clientes.



### Apontamento Fiscal

As provisões reconhecidas no âmbito da responsabilidade face às garantias de clientes não são aceites fiscalmente pela Direcção Nacional de Impostos.

## 3.9.5. Activo contingente



Uma determinada entidade interpôs uma acção em tribunal por danos patrimoniais, em virtude de no processo de construção de uma estrada terem sido danificados bens cuja propriedade lhe pertence. Consultados os acessores jurídicos, é entendimento destes que é provável que a empresa obtenha uma decisão favorável por parte do tribunal, sendo estimado que o montante da indemnização ascenderá a 5.700.000 kz.

## Resolução



Nesta resolução é necessário a verificação dos pressupostos que conduzem à existência de um activo contingente.

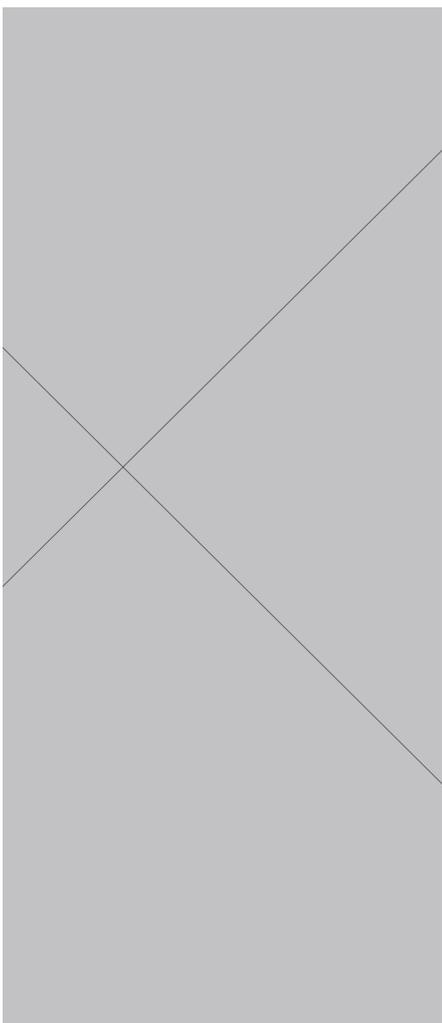
No caso em análise a empresa está em presença de um activo contingente considerado provável, não devendo no entanto proceder ao seu reconhecimento. O ponto 17 das Notas Explicativas prevê nestes casos somente a divulgação no anexo do activo contingente identificado. A sua valorização será efectuada segundo a melhor estimativa à data do relato. O tratamento seria diferente se a probabilidade de ocorrência se alterasse ou seja, caso não fosse provável a ocorrência de um ganho futuro, o facto não seria divulgado.



**4.**

---

**MEIOS  
MONETÁRIOS**





## 4. MEIOS MONETÁRIOS

Os meios monetários representam disponibilidades imediatas de tesouraria, quer em dinheiro, quer em valores, facilmente convertíveis em dinheiro.

Nesta classe, as principais questões que irão ser consideradas no âmbito dos meios monetários são:

- O que deve ser considerado como parte do saldo da conta caixa;
- O tratamento e manutenção de um fundo fixo de caixa;
- O movimento da conta de caixa para pagamentos específicos;
- O tratamento dos depósitos a prazo em função da sua duração espectável;
- O reconhecimento dos fluxos de caixa que resultam de transacções em moeda estrangeira, seja no momento da transacção, seja no momento do relato;
- O tratamento da aquisição de títulos negociáveis, aquisição, valorização no momento do relato (fecho de contas) e sua alienação.

### 4.1. CAIXA E DEPÓSITOS

As contas de caixa e depósitos compreendem o dinheiro em caixa, tais como notas de banco e moedas metálicas de curso legal, cheques, vales postais nacionais ou estrangeiros e os meios monetários disponíveis em contas à ordem/ prazo.

De uma forma geral as contas de caixa e depósitos à ordem são debitadas pelos recebimentos / depósitos e creditadas pelos pagamentos / levantamentos.

Neste sentido e com o objectivo de proporcionar informação mais detalhada sobre as principais questões relacionadas com Caixa e Depósitos, iremos abordar os seguintes temas:

- Conteúdo da conta Caixa;
- Fundo fixo de Caixa;
- Valores destinados a pagamentos específicos;
- Constituição de depósitos a prazo.

#### 4.1.1. Conteúdo da Conta Caixa



Em 31 de Dezembro, procedeu-se à contagem física do caixa. Desta verificação resultou que do saldo de caixa de 80.000 kz constavam, além de 25.000 kz em notas e moedas, os seguintes elementos: 5.000 kz em despesas relativas a material de escritório, três cheques de clientes para depósito no total de 20.000 kz e um vale de caixa de 30.000 kz que configurou um adiantamento ao gerente.

#### Resolução



? | Na resolução deve ser considerado o que deve estar reconhecido na conta caixa.

## Contabilização



75.2.17		45.x		36.3.x	
(1)	5.000	(0)	80.000	5.000 (1)	(2)
				30.000 (2)	30.000

(0) Saldo existente em caixa antes dos lançamentos de rectificação  
 (1) Reconhecimento do custo relativo ao material de escritório  
 (2) Adiantamento efectuado ao gerente

### (1) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.2.17	Fornecimentos e serviços de terceiros / Material de escritório	5.000	
45.x	Caixa / ...		5.000

### (2) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
36.3.x	Pessoal-adiantamentos / Aos órgãos sociais / Gerente x	30.000	
45.x	Caixa / ...		30.000

O tratamento do saldo de caixa é importante, na medida em que deve ser tido em conta o que deve compor aquele saldo.

As despesas com material de escritório, embora possam configurar um activo, não são seguramente caixa ou equivalentes de caixa. Estes dispêndios têm geralmente um valor materialmente não relevante, devendo ser reconhecido de imediato como um custo da empresa.

O vale de caixa é o resultado de um adiantamento concedido ao gerente, sendo este alvo de regularização quando a sua remuneração for processada. Assim, este vale de caixa é reconhecido como uma dívida do gerente para com a entidade (conta 36.3.x).

Em relação aos cheques, nada se faz, dado fazer parte do saldo de caixa (está a aguardar depósito).



### Comentário à Resolução

Utilizamos neste exercício a conta 45.x (para representar qualquer conta de caixa) pois os procedimentos/lançamentos seriam os mesmos independentemente do saldo de caixa se encontrar numa conta de caixa, seja 45.1, 45.2 ou 45.3 ou se encontra distribuído por várias contas de caixa em função da política de utilização das contas por cada entidade

Com intuito de uma correcta identificação e controlo sugerimos o desdobramento da conta 36.3.x em:

36.3 – Pessoal-Adiantamentos

36.3.1 – Órgãos social

36.3.1.1 – Gerente x

... ..

36.3.2 – Empregados

36.3.2.1 – Empregado x

... ..

Na sequência desta sugestão a conta que se poderia ter utilizado neste exercício seria a conta 36.3.1.1



### 4.1.2. Fundo Fixo de Caixa

Uma entidade determinou que fosse aplicado uma política de fundo fixo de caixa no valor de 100.000 kz para o departamento comercial, com vista a que estes efectuem o pagamento de pequenas despesas no âmbito das suas funções. À data do relato, aquela entidade tem em caixa (caixa fundo fixo) o saldo de 39.500 kz e os seguintes documentos justificativos de despesas:

Documentos relacionados	Quantia
Material de escritório	6.600
Refeições	22.400
Ferramentas e utensílios	31.500
<b>TOTAL</b>	<b>60.500</b>

Proceda ao tratamento contabilístico correspondente aos factos acima apresentados.

### Resolução



? Neste caso, a problemática incide sobre o reconhecimento das despesas efectuadas por meio de caixa, quando a entidade adopta uma política de fundo fixo de caixa.

### Contabilização



75.2.17	75.2.2.3
(1) 6.600	(1) 22.400
72.2.1.6	43.1.1
(1) 31.500	60.500 (1)

(1) Reconhecimento dos custos constantes nos documentos de caixa

#### (1) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.2.17	Fornecimento e serviços de terceiros / Material de escritório	6.600	
75.2.23	Fornecimento e serviços de terceiros / Deslocações e estadas	22.400	
75.2.16	Fornecimento e serviços de terceiros / Ferramentas e utensílios de desgaste rápido	31.500	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		60.500

Os documentos de suporte existentes em caixa servem de base ao lançamento efectuado. Este poderia ser feito despesa a despesa, em vez de um único lançamento.

A entidade constitui o fundo fixo de caixa pelo:

- Débito da conta 45.1 – Fundo Fixo
- Crédito da conta 43.1.1 – Depósito à ordem / Moeda nacional / Banco x ou
- por crédito da 45.2.x – Caixa / Valores a depositar, no caso de ser uma transferência em dinheiro (transferência de dinheiro entre caixas).

As várias despesas vão ocorrendo em momentos distintos, apesar de neste exercício prático serem consideradas num único lançamento contabilístico.



#### Comentário à Resolução

Os valores em caixa, compostos por meios monetários e documentos de despesa devem, em qualquer momento, totalizar o valor do fundo fixo. Não obstante fundo fixo ser reposto em função das necessidades e da política da entidade, no final de cada mês o fundo fixo deverá ser reposto ficando assim composto exclusivamente por notas e moedas.

### 4.1.3. Caixa – Valores destinados a pagamentos específicos



A 25 de Novembro, procedeu-se ao levantamento da conta de depósitos à ordem de 80.000 kz para pagamento de vencimentos de pessoal que se encontram deslocados no interior. O pagamento dos salários foi feito dia 2 de Dezembro.

#### Resolução



? Utilização de uma conta de caixa utilizável para pagamentos específicos.

#### Contabilização



45.3.1	43.1.1
(1) 80.000	80.000 (1)
(1) Reforço de caixa para pagamentos específicos	

(1) 25 de Novembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
45.3.1	Caixa / Valores destinados a pagamentos específicos / Salários	80.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		80.000



#### Comentários à Resolução

Na data de pagamento dos vencimentos, procede-se ao seguinte movimento contabilístico:

- Débito da conta 36.1.2.1 – Pessoal / Remunerações / Empregados
- Crédito da conta 45.3.1 – Caixa / Valores destinados a pagamentos específicos / Salários

### 4.1.4. Constituição de depósito a prazo



Em Novembro, o responsável pela tesouraria, verificou a existência de um excedente de tesouraria numa das contas de depósito à ordem, tendo contactado o seu gestor de conta no sentido de contratualizar um depósito a prazo com data de início em 01 de Dezembro, no montante de 100.000 Kz por um prazo de 6 meses, a vencer juro semestral a uma taxa de 2%.

Efectue o tratamento contabilístico referente à constituição de um depósito a prazo

#### Resolução



? O reconhecimento das operações inerente à constituição do depósito bancário.

#### Contabilização



42.1.1	43.1.1
(1) 100.000	100.000 (1)
(1) Constituição do depósito a prazo	

**(1) 01 de Dezembro**

N.º conta	Nome da conta	Débito	Crédito
42.1.1	Depósitos a prazo / Moeda nacional / Banco x	100.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		100.000

A problemática do registo contabilístico do juro (proveito) do depósito será tratada no ponto proveitos e ganhos financeiros gerais – aplicações de tesouraria.

**Comentários à Resolução**

Na eventualidade da entidade ter mais de que um depósito a prazo contratualizado, para melhor controlo quer no número de depósitos, quer do montante de cada um, quer nas datas de vencimento, será vantajoso subdividir a conta 42.1.1 por cada depósito a prazo existente.

Caso este depósito a prazo seja contratualizado com vencimento superior a um ano e não existindo expectativas de mobilização antecipada, deve ser considerado na conta 13.9.3 – Outros Investimentos Financeiros / Depósitos Bancários.

**4.2. MOEDA ESTRANGEIRA**

A moeda estrangeira é a moeda que não seja a usada na apresentação das demonstrações financeiras, ou seja, que não é a moeda de relato.<sup>[1]</sup>

**4.2.1. Aquisição de moeda estrangeira e diferenças de câmbio na data do relato.**

Para fazer face a despesas inerentes a deslocações ao estrangeiro, a entidade Estrela, Lda adquiriu em 1 de Dezembro as seguintes moedas estrangeiras: 5.000 USD e 1.000 EUR.

No dia 31 de dezembro (data do fecho) a Estrela, Lda ainda tinha em caixa essas mesmas quantias.

Considere as seguintes taxas de câmbio (taxas de fecho apresentadas na óptica do banco):

Os valores apresentados representam o valor de 1 kz em unidades de moeda.			
	Datas	Câmbio da Compra	Câmbio da Venda
USD	01 de Dezembro	,0105	,0106
	31 de Dezembro	,0107	,0108
EURO	01 de Dezembro	,0077	,0078
	31 de Dezembro	,0076	,0077

Proceda ao registo inicial e efectue o tratamento contabilístico referente às diferenças cambiais que se verificam à data do relato.

**Resolução**

O reconhecimento da aquisição da em moeda estrangeira e o reconhecimento de eventuais diferenças cambiais à data do relato.

[1] Moeda de relato é a moeda usada na apresentação das demonstrações financeiras. (Ponto 2.1 das Notas Explicativas PGC).



## Contabilização

45.x*		43.1.1		76.2.2	
(1)	471.698	4.408	(2)	599.903	(1) (2)
(1)	128.205				
(3)	3.374				
					66.2.2
					3.374 (3)

(1) Aquisição de moeda estrangeira (USD e EUR)  
 (2) Diferença cambial negativa referente à Caixa em USD  
 (3) Diferença cambial positiva referente à Caixa em Euros (EUR)

### (1) 01 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
45.x*	Caixa / ... / Em moeda estrangeira USD	471.698	
45.x*	Caixa / ... / Em moeda estrangeira EUR	128.205	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		599.903

No que diz respeito aos USD, a entidade adquiriu 5.000 USD, o que resulta num preço de **471.6988 Kz** (5.000 / 0,0106).

Para os Euros, a entidade adquiriu 1.000 EUROS por **128.205 kz** (1.000 / 0,0078). Note-se que foi utilizado o câmbio da venda (porque a entidade vai comprar moeda estrangeira, mas uma vez que os câmbios estão na óptica do banco, há que verificar o tipo de transacção que está a ser efectuado pelo banco – o banco está a vender moeda estrangeira – pelo que se utiliza o câmbio da venda).

### (2) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
76.2.2	Diferenças de câmbio desfavoráveis / Não realizadas	4.408	
45.x*	Caixa / ... / Em moeda estrangeira USD		4.408

A 31 de Dezembro, a Estrela, Lda tinha em caixa o equivalente a 5.000 USD. Se fosse vender esta quantia de moeda estrangeira, o banco só daria em retorno 467.289 Kz (o banco estaria a comprar moeda estrangeira, logo deve ser efectuado o cálculo usando o câmbio da compra – 5.000 / 0,0107).

A valorimetria inicial para 5.000 USD foi de 471.698 Kz, o que resulta no reconhecimento de uma diferença cambial desfavorável de **4.408 Kz** (467.289 – 471.698).

### (3) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
45.x*	Caixa / ... / Em moeda estrangeira EUR	3.374	
66.2.2	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Diferenças de câmbio favoráveis / Não realizadas		3.374

A 31 de Dezembro, a Estrela, Lda tinha em caixa o equivalente a 1.000 Euros. Se fosse vender esta quantia de moeda estrangeira, o banco entregaria em retorno 131.579 (usando o câmbio da compra 1.000 / 0,0076).

A valorimetria inicial foi de 128.205 o que resulta no reconhecimento de uma diferença cambial positiva de **3.374 Kz** (131.579 – 128.205).

A moeda estrangeira em caixa pode gerar, à data do relato, o reconhecimento de diferenças cambiais – não realizada. Neste caso, a Estrela, Lda adquiriu moeda estrangeira e a 31 de Dezembro tinha ainda moeda estrangeira em caixa, pelo que devem ser reconhecidas diferenças de câmbio, se as houver, o que é o caso. Uma vez que as taxas de câmbio são apresentadas na óptica do banco, há sempre que verificar qual a operação que este irá realizar (compra ou venda de moeda) para aplicar a respectiva taxa cambial.



### Comentários à Resolução

Na contabilização deste exercício, não considerámos uma conta específica de caixa, pois a conta a utilizar será em função da estrutura de contas que cada entidade tenha. No entanto, como exemplo de conta a utilizar, poderíamos sugerir a utilização 45.3 – Caixa / Valores destinados a pagamentos específicos, mais concretamente as contas:

- 45.3.1 para despesas no estrangeiro USD
- 45.3.2 para despesas no estrangeiro EUR

Caso fosse uma situação recorrente em que a entidade quisesse ter um fundo fixo de caixa (em moeda estrangeira, que fosse repostado em função das despesas efectuadas, poderia ser utilizada a conta 45.1 – Fundo Fixo, que por sua vez poderia ser subdividida como segue:

- 45.1 – Fundo Fixo
- 45.1.1 – Caixa moeda Nacional
- 45.1.2 – Caixa moeda Estrangeira
- 45.1.2.1 – Em USD
- 45.1.2.2 – Em EUR

## 4.3. TÍTULOS NEGOCIÁVEIS

Os títulos negociáveis, são títulos (acções, obrigações, títulos de dívida pública, etc.) adquiridos ou incorridos principalmente para a finalidade de venda ou de recompra num prazo muito próximo, ou seja, num período inferior a um ano.

### 4.3.1. Aquisição de acções



A entidade Luanda S.A, em 1 de Dezembro de N, adquiriu 2.000 acções da Alfa, S.A. por 500 kz cada e 1000 acções da Beta por 400 kz cada acção, com intenção de vendê-las no final de Janeiro de N+1. À data de 31 de Janeiro a entidade Luanda efectuou a venda daqueles títulos.

Pretende-se o tratamento contabilístico considerando as seguintes cotações:

	1 Dez N	31 Dez N	31 Jan N + 1
Cotações das acções de Alfa	500	450	550
Cotações das acções de Beta	400	420	380

### Resolução



A resolução incide sobre a definição do Títulos negociáveis adquirido e inerente a esta definição o reconhecimento e método de valorização a adoptar.

### Contabilização



41.1.3.x - Acções Alfa				43.1.1				76.5.2.1		
(1)	1.000.000	1.000.000	(3)	(3)	1.100.000	1.400.000	(1)	(2)	100.000	
				(4)	380.000					
41.1.3.x - Acções Beta				49.1.1.x - Acções Alfa				76.6.2		
(1)	400.000	400.000	(4)	(3)	100.000	100.000	(2)	(4)	20.000	
									<b>66.6.2</b>	
(1)	Aquisição das acções das sociedades Alfa e Beta								200.000	(3)
(2)	Provisão para aplicações de tesouraria									
(3)	Venda de acções da sociedade Alfa									
(4)	Venda de acções da sociedade Beta									

**Nota à resolução:** Em rigor, os lançamentos efectuados nas contas das classes 6 e 7 deveriam estar separados pelos distintos períodos de relato. Assim, considere que os registos efectuados em cada período de relato não são cumulativos.

**(1) 1 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
41.1.3.x	Títulos negociáveis / Acções / Outras empresas / Acções Alfa	1.000.000	
41.1.3.x	Títulos negociáveis / Acções / Outras empresas / Acções Beta	400.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		1.400.000

A quantia inicial do investimento é de **1.400.000** (2000 acções Alfa x 500 + 1000 acções Beta x 400)

**(2) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
76.5.2.1	Provisões para aplicações financeiras / Aplicações de tesouraria—Títulos negociáveis – acções (Alfa)	100.000	
49.1.1.x	Provisões para aplicações de Tesouraria / Títulos negociáveis -acções (Alfa)		100.000

A 31 de Dezembro as acções de Alfa tinham um preço de mercado de 900.000 (2.000 x 450), inferior ao custo de aquisição em **100.000** (1.000.000 – 900.000).

**(3) 31 de Janeiro de N + 1**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	1.100.000	
41.1.3.x	Títulos negociáveis / Acções / Outras empresas / Acções Alfa		1.000.000
49.1.1.x	Provisões para aplicações de Tesouraria / Títulos negociáveis / Acções (Alfa)	100.000	
66.6.2.	Ganhos na alienação de aplicações financeiras / Títulos negociáveis / Acções Alfa		200.000

À data da venda o valor as acções Alfa era de 1.100.000 (200.00 x 550), o que se traduz num ganho de 200.000, considerando que as acções estavam com um valor registado de 900.000 (1.000.000 (custo de aquisição) – 100.000 (provisão))

**(4) 31 de Janeiro de N + 1**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	380.000	
76.6.2	Perdas na alienação de aplicações financeiras / Aplicações de títulos negociáveis/ acções Beta	20.000	
41.1.3.x	Títulos negociáveis / Acções / Outras empresas / Acções Beta		400.000

À data da venda o valor as acções Beta era de **380.000** (1.000 x 380), o que se traduz numa perda de **20.000** (400.000 – 380.000)

Ao adquirir as acções, a entidade tinha a intenção de as vender a curto prazo, assim as acções foram reconhecidas na conta 41.1. Caso a intenção fosse vender num período superior a 1 ano a conta a utilizar seria 13.3.1 – Investimentos financeiros.

**Comentários à Resolução**

Não se procedeu a qualquer registo da alteração de valor das acções de Beta em 31 de Dezembro pois essa alteração de valor configura um ganho potencial (preço de mercado superior ao custo de aquisição) pelo que como se trata de um aumento não se procede a qualquer regularização

As contas 41.1.3 e 49.1.1 deverão ter subcontas que ajudem na identificação e controlo dos títulos negociáveis. No caso da conta 49.1.1 a necessidade de subcontas aumenta pela necessidade de justificação das provisões, nomeadamente nas questões ligadas a eventuais reforços ou reposições/anulações.

**Apontamento Fiscal**

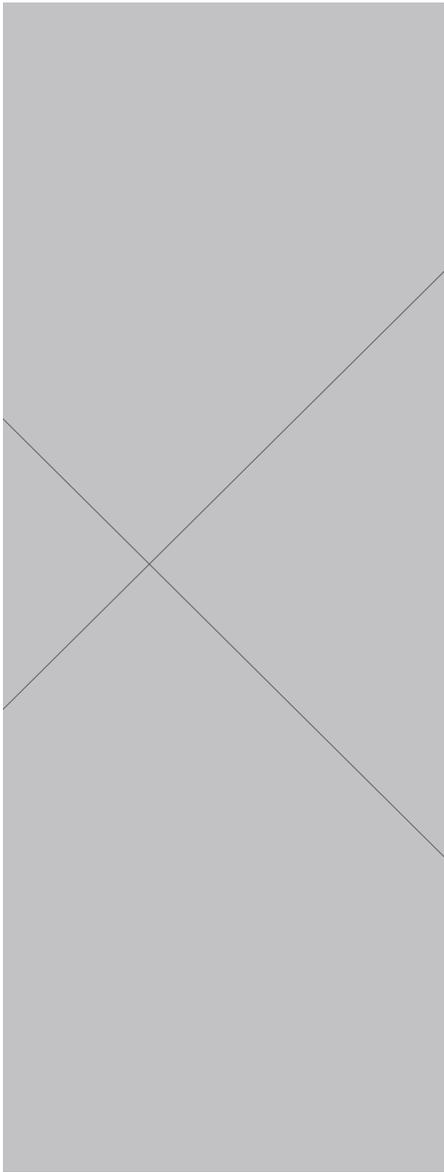
As provisões para aplicações de Tesouraria, ligadas a aquisição e revenda de acções, um acto de comércio, se entendidas como enquadradas na alínea h) do artigo 25º e alínea e) II -Comércio, do Código do Imposto Industrial, poderão ser fiscalmente aceites.



**5.**

---

**CAPITAL  
E RESERVAS**





## 5. CAPITAL E RESERVAS

### 5.1. CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE

No âmbito do processo de constituição de uma sociedade, existem um conjunto de procedimentos a efectuar do ponto de vista formal e processual, no entanto e em termos contabilísticos importa realçar duas fases distintas: a subscrição e a realização do capital.

#### 5.1.1. Constituição de sociedade por quotas



Considere que cinco investidores decidiram constituir uma sociedade por quotas, com um capital social de 5.000.000 Kz, detendo cada um dos sócios igual participação no capital. A escritura pública de constituição foi celebrada no dia 1 de Março.

Na referida data o capital subscrito foi realizado na totalidade e em dinheiro (depositado no banco).

Proceda ao tratamento contabilístico correspondente aos factos acima apresentados.

#### Resolução



? Esta resolução implica a identificação do montante do capital social e o modo como este é realizado.

#### Contabilização



35.1.4.1*		51.x**		43.1.1	
(1)	5.000.000	5.000.000	(2)	(1)	(2)
				5.000.000	5.000.000

(1) Reconhecimento da subscrição do capital  
(2) Reconhecimento da realização do capital subscrito

#### (1) 01 de Março

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
35.1.4.1*	Entidades participantes / Outros / c/ subscrição	5.000.000	
51.x**	Capital		5.000.000

#### (2) 01 de Março

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	5.000.000	
35.1.4.1*	Entidades participantes / Outros / c/ subscrição		5.000.000



### Comentário à Resolução

\* Considerámos que os subscritores não são nem o estado, nem uma empresa do grupo (subsidiária ou associada), mas sim “outras”. Caso se tratasse:

- Do Estado – a conta a utilizar seria 35.1.1.1.x;
- De uma subsidiária – a conta a utilizar seria 35.1.2.1.x;
- De uma associada – a conta a utilizar seria 35.1.3.1.x;

Em qualquer dos casos sugere-se para obtenção de melhor informação e maior controle, o desdobramento da conta 35.1.4.1 – Entidades participantes – Outros – c/ subscrição do seguinte modo:

- 35.1.4.1.1 – Sócio A,
- 35.1.4.1.2 – Sócio B,
- 35.1.4.1.3 – Sócio C,
- 35.1.4.1.4 – Sócio D,
- 35.1.4.1.5 – Sócio E.

Seguindo a sugestão apresentada, as contas referentes a cada um dos sócios serão debitadas pelo capital por si subscrito (no presente caso 1.000.000 Kz) e posteriormente creditadas pela realização do capital.

\*\*A conta 51 deverá ser desdobrada em subcontas de forma a melhor identificar o capital da entidade, subcontas essas que poderiam ser, por exemplo:

- 51.1 – Capital inicial
- 51.2 – Aumento de capital
- ... ..

## 5.1.2. Constituição de sociedade anónima



Admita que em 15 de Janeiro foi constituída uma sociedade anónima com um capital social de 5.000.000 Kz. O capital foi subscrito na totalidade por cinco investidores na proporção expressa no quadro seguinte.

Subscritor	Percentagem subscrita do capital
Subscritor A	10%
Subscritor B	10%
Subscritor C	50%
Subscritor D	25%
Subscritor E	5%

Na referida data o capital foi realizado, tendo os subscritores A, B, D e E realizado a totalidade do capital por si subscrito por meio de cheque. O Subscritor C realizou, em espécie, a sua parte no capital mediante a entrega à sociedade de um conjunto de património, conforme o quadro seguinte ilustra, sendo o remanescente entregue em cheque:

Elemento	Valor atribuído
Viatura	1.500.000 Kz
Dívida a fornecedor	500.000 Kz
Mercadorias	600.000 Kz

As despesas de constituição da sociedade ascenderam a 100.000 Kz. Relativamente aos elementos entregues à sociedade como forma de realização de capital, estes constam de um relatório de um Contabilista, conforme exigência legal (art.30.º, nº2 da LSC).

Proceda ao tratamento contabilístico correspondente aos factos acima apresentados.

## Resolução



Esta resolução implica: a identificação do montante do capital social; a identificação dos subscritores; o modo como é realizado (neste aspecto é necessário reconhecer e valorizar o património entregue para realização do capital subscrito); o tratamento dos dispêndios inerentes à constituição da sociedade.

## Contabilização



35.1.4.1.1*				35.1.4.1.2*				35.1.4.1.3*			
(1)	500.000	500.000	(2)	(1)	500.000	500.000	(2)	(1)	2.500.000	2.500.000	(3)
35.1.4.1.4*				35.1.4.1.5*				51.x*			
(1)	1.250.000	1.250.000	(2)	(1)	250.000	250.000	(2)			5.000.000	(1)
43.1.1				32.1.2.1				12.4.x			
(2)	2.500.000	100.000	(4)			500.000	(3)	(4)	100.000		
(3)	900.000										
				26.x				11.4.x			
				(3)	600.000			(3)	1.500.000		

(1) Reconhecimento da subscrição do capital  
 (2) Reconhecimento da realização do capital subscrito pelas Entidades A, B, D, E  
 (3) Reconhecimento da realização do capital subscrito pela Entidade C  
 (4) Reconhecimento dos dispêndios com a constituição da sociedade

## (1) 15 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
35.1.4.1.1*	Entidades participantes / Outros / c/ subscrição / Subscritor A	500.000	
35.1.4.1.2*	Entidades participantes / Outros / c/ subscrição / Subscritor B	500.000	
35.1.4.1.3*	Entidades participantes / Outros / c/ subscrição / Subscritor C	2.500.000	
35.1.4.1.4*	Entidades participantes / Outros / c/ subscrição / Subscritor D	1.250.000	
35.1.4.1.5*	Entidades participantes / Outros / c/ subscrição / Subscritor E	250.000	
51.x*	Capital		5.000.000

Subscrição de capital:

Subscritor A = 5.000.000 × 10% = **500.000**Subscritor B = 5.000.000 × 10% = **500.000**Subscritor C = 5.000.000 × 50% = **2.500.000**Subscritor D = 5.000.000 × 25% = **1.250.000**Subscritor E = 5.000.000 × 5% = **250.000**

## (2) 15 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	2.500.000	
35.1.4.1.1*	Entidades participantes / Outros / c/ subscrição / Subscritor A		500.000
35.1.4.1.2*	Entidades participantes / Outros / c/ subscrição / Subscritor B		500.000
35.1.4.1.4*	Entidades participantes / Outros / c/ subscrição / Subscritor D		1.250.000
35.1.4.1.5*	Entidades participantes / Outros / c/ subscrição / Subscritor E		250.000

## (3) 15 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
26.x	Existências-Mercadoria x	600.000	
11.4.x	Imobilização corpóreas / Equipamento de carga e transporte	1.500.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	900.000	
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais		500.000
35.1.4.1.3*	Entidades participantes / Outros / c/ subscrição / Subscritor C		2.500.000

**(4) 15 de Janeiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
12.4.x	Imobilização incorpóreas / Despesas de constituição	100.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		100.000

Os dispêndios inerentes à constituição da sociedade são parte integrante do imobilizado incorpóreo da entidade nos termos do ponto 4.1 das notas explicativas (Conteúdo das rubricas) esta rubrica destina-se a registar “as despesas iniciais de constituição e organização da empresa, bem como as despesas subsequentes relacionadas com a sua expansão, designadamente as despesas de com aumento de capital, estudos e projectos”.

**Comentário à Resolução**

\* A propósito das contas 35.1.x e 51.x ver comentário à resolução do exercício 5.1.1.

**5.2. AUMENTO DE CAPITAL**

O aumento do capital de uma sociedade pode ser efectuado mediante novas entradas ou por incorporação de reservas (artigo 92.º da LSC).

**5.2.1. Aumento de Capital –Incorporação de reservas**

Admita que o capital próprio de uma empresa, em 31 de Dezembro de N-1 é o seguinte:

Conta	Designação	31/12/N-1
51	Capital	10.000.000
55	Reservas legais	1.000.000
58	Reservas livres	500.000
81	Resultados transitados	(1.750.000)
88	Resultado líquido do exercício	(3.065.000)
	<b>Total do capital próprio</b>	<b>6.685.000</b>

Em 25 de Janeiro do ano N, os sócios decidiram aumentar o capital da empresa, sendo também decidido que o aumento de capital seria feito através da incorporação da totalidade das reservas livres. Após ter sido verificado o cumprimento dos requisitos legais referentes ao aumento de capital, este foi efectuado no dia 2 de Fevereiro.

Proceda ao tratamento contabilístico correspondente aos factos acima apresentados.

**Resolução**

Nesta resolução é necessário identificar o valor do aumento do capital social, bem como os moldes em que este será efectuado.

**Contabilização**

51.x*		58.x*	
	500.000 (1)	(1) 500.000	

(1) Reconhecimento do aumento de capital por incorporação de reservas livres

**(1) 02 de Fevereiro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
58.x*	Reservas Livres	500.000	
51.x*	Capital		500.000

O aumento de capital é feito proporcionalmente à percentagem de capital de cada sócio.

**Comentário à Resolução**

\*Tal como sugerido para a conta 51.x (ver comentário à resolução do exercício 5.1.1), também a conta 58.x deve ter subcontas, de forma a melhor controlar os movimentos desta conta.

**Apontamento Fiscal**

O aumento do capital, seja por incorporação de reservas, ou por emissão de novas acções, enquadra-se no conceito de variação patrimonial positiva e como tal tem implicações sobre o lucro tributável tendo em atenção o disposto no Código do Imposto Industrial, no Decreto Legislativo Presidencial n.º 6/11 de 30 de Dezembro que altera Regulamento do Imposto de selo, o Decreto Legislativo Presidencial n.º 5/11, da revisão ao Código do Imposto sobre Aplicação de Capitais, conjugados com as disposições aplicáveis da lei sobre as sociedades comerciais.

Tenha em atenção que nos termos do artigo 21.º do Código do Imposto sobre a Aplicação de Capitais as sociedades anónimas, em comandita por acções, por quotas, que tenham procedido a aumentos de capital, mediante emissão de acções com reserva de preferência, bem como as sociedades por acções resultantes da transformação de sociedades por quotas, quando se tenha reservado aos quotistas o direito de subscrição das acções, têm a obrigação de declara-lo na Repartição Fiscal da área do seu.

**5.2.2. Aumento de capital por emissão de novas acções**

Considere que uma sociedade anónima tem um capital próprio no valor de 24.000.000 Kz e o seu capital social ascende a 10.000.000 kz, representado por 20.000 acções.

- Após deliberação da Assembleia-Geral, em 10 de Março do ano N, procedeu-se ao aumento do capital social para 14.000.000 Kz através da emissão de acções a subscrever por novos accionistas.
- As acções a emitir serão colocadas à subscrição pelo seu valor contabilístico, sendo a realização efectuada em 4 de Abril, mediante entregas de dinheiro.

Proceda ao tratamento contabilístico correspondente aos factos acima apresentados.

**Resolução**

Nesta resolução é necessário identificar o valor do aumento do capital social, o número de acções a emitir e o valor pelo qual as acções serão colocadas à subscrição.

**Contabilização**

<b>35.1.4.1*</b>	<b>51.x**</b>				
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">(1) 9.600.000</td> <td style="width: 50%;">9.600.000 (2)</td> </tr> </table>	(1) 9.600.000	9.600.000 (2)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">4.000.000</td> <td style="width: 50%;">(1)</td> </tr> </table>	4.000.000	(1)
(1) 9.600.000	9.600.000 (2)				
4.000.000	(1)				
<b>53.x**</b>	<b>43.1.1</b>				
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">5.600.000</td> <td style="width: 50%;">(1)</td> </tr> </table>	5.600.000	(1)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">(2) 9.600.000</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	(2) 9.600.000	
5.600.000	(1)				
(2) 9.600.000					

(1) Reconhecimento da subscrição do capital

(2) Reconhecimento da realização do capital

**(1) 04 de Abril**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
35.1.4.1*	Entidades participantes / Outros / c/ subscrição	9.600.000	
51.x**	Capital		4.000.000
53.x**	Prémios de Emissão		5.600.000

**Cálculo do valor do aumento de capital:** Valor nominal do aumento de capital = 14.000.000 Kz – 10.000.000 Kz = **4.000.000 Kz**

**Cálculo do número de acções a emitir:** Valor nominal das acções = 10.000.000 Kz / 20.000 = 500 Kz; Nº de acções a emitir = 4.000.000 Kz / 500 Kz = 8.000 acções

**Cálculo do valor de subscrição:** Valor de subscrição = Valor contabilístico 24.000.000 Kz / 20.000 = 1.200 Kz; Valor de subscrição = 1.200 Kz × 8.000 = **9.600.000 Kz**

**Cálculo do prémio de emissão:** Prémio de emissão por acção = 1.200 Kz – 500 Kz = 700 Kz; Prémio total = 8.000 × 700 Kz = **5.600.000 Kz**

**(2) 04 de Abril**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	9.600.000	
35.1.4.1*	Entidades participantes / Outros / c/ subscrição		9.600.000

**Comentário à Resolução**

\* A propósito da conta 35.1.x, ver comentário à resolução do exercício 5.1.1. No caso de o capital subscrito não ser totalmente realizado, o saldo da conta 35.1.4.1 – Entidades participantes / Outros / c/ subscrição evidenciará o montante em dívida.

\*\* Tal como sugerido para a conta 51.x (ver comentário à resolução do exercício 5.1.1), também a conta 53.x deve ter subcontas, de forma a melhor controlar os prémios de emissão, por exemplo, em função de cada emissão em concreto.

Nota: Nos termos do artigo 305º da LSC, o valor nominal das acções não pode ser inferior a uma quantia expressa em moeda nacional equivalente a USD 5,00 e todas as acções têm um valor nominal igual.

**5.3. REDUÇÃO DE CAPITAL**

A redução de capital está regulamentada na LSC, nos artigos 100.º e 101.º, e pode segundo estes, destinar-se à cobertura de prejuízos, à libertação de capital em excesso ou a finalidade especial. Salienta-se o facto do artigo 101.º referir que, a autorização judicial para a redução de capital “não deve ser concedida se a situação líquida da sociedade não exceder o novo capital em , pelo menos, 20%”.

A saída de um ou mais detentores de capital de uma determinada entidade pode enquadrar-se no âmbito de uma “finalidade especial”.

**5.3.1. Redução de capital para cobertura de prejuízos**

Admita que uma determinada entidade com um capital no valor de 15.000.000 Kz, acumulou prejuízos ao longo dos últimos anos que ascendem a 5.000.000 Kz. Em Assembleia-Geral realizada em 15 de Março do ano N, foi proposto pela gerência a cobertura da totalidade dos prejuízos acumulados com recurso à redução do capital. Após verificação de que todos os requisitos legais estavam cumpridos, a proposta foi aceite por unanimidade.

Proceda ao tratamento contabilístico correspondente aos factos acima apresentados.

**Resolução**

Com objectivo de efectuar a resolução é necessário verificar o facto que conduziu à redução do capital da sociedade e proceder ao adequado tratamento contabilístico.

## Contabilização



51.x*				81.x.1**			81.x.2**		
(1)	5.000.000	15.000.000	(0)	(0)	5.000.000			5.000.000	(1)
(0)	Situação a 1 de Janeiro (antes da redução de capital)								
(1)	Reconhecimento da redução do capital para cobertura de prejuízos								

### (1) 15 de Março

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
51.x*	Capital	5.000.000	
81.x.2**	Resultados Transitados / Ano ____ / Aplicação de resultados		5.000.000

**Nota:** A redução de capital para efeitos de cobertura de perdas não carece de autorização judicial nos termos do artigo 101º da LSC.



### Comentário à Resolução

\* A propósito da conta 51.x ver comentário à resolução do exercício 5.1.1.

\*\* A letra x representa os vários anos em que foram acumulados prejuízos.

## 5.3.2. Redução de capital motivada pela saída de um sócio



Admita que numa sociedade, um dos sócios (sócio A), detentor de uma quota equivalente a 25% do capital, apresentou a sua exoneração e pretende abandonar a sociedade.

A Assembleia-Geral, na inexistência de adquirente para a quota, e após verificar o cumprimento dos requisitos legais estipulados, decidiu proceder à redução do seu capital em 12 de Maio do ano N. O reembolso ao sócio foi efectuado de imediato, por meio de cheque.

Na data da Assembleia-Geral, o capital próprio da sociedade era composto conforme o quadro seguinte demonstra.

Conta	Designação	31/12/N-1
51	Capital	4.000.000
55	Reservas legais	500.000
81	Resultados transitados	750.000
	<b>Total</b>	<b>5.250.000</b>

Proceda ao tratamento contabilístico correspondente aos factos acima apresentados.

## Resolução



Para esta resolução é necessário calcular e reconhecer o montante da redução do capital próprio e a restituição do referido montante ao sócio.

## Contabilização



51.x*				55.x*				81.x.1			
(1)	1.000.000	4.000.000	(0)	(1)	125.000	500.000	(0)			750.000	(0)
43.1.1				35.1.4.x**				81.x.2			
		1.312.500	(2)	(2)	1.312.500	1.312.500	(1)	(1)	187.500		

(0) Situação existente antes da redução de capital  
 (1) Reconhecimento da anulação da parte do capital próprio correspondente à participação do sócio A  
 (2) Reconhecimento da entrega ao sócio da parte correspondente no capital próprio da sociedade

## (1) 12 de Maio de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
51.x*	Capital	1.000.000	
55.x*	Reservas Legais	125.000	
81.x.2	Resultados transitados / Ano ____ / Aplicação de resultados	187.500	
35.1.4.x**	Entidades participantes / Outros / Redução de capital / Sócio A		1.312.500

## Cálculo do montante a restituir ao sócio:

Participação do sócio A no capital da sociedade – 25%

Parcela do capital imputável ao sócio A –  $4.000.000 \times 25\% = 1.000.000$

Parcela das reservas legais imputáveis ao sócio A –  $500.000, \times 25\% = 125.000$

Parcela dos resultados transitados imputáveis ao sócio A –  $750.000 \times 25\% = 187.500$

Montante a restituir ao sócio =  $1.000.000 + 125.000 + 187.500 = 1.312.500$

## (2) 12 de Maio de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
35.1.4.x**	Entidades participantes / Outros / Redução de capital / Sócio A	1.312.500	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		1.312.500



## Comentário à Resolução

\* Tal como sugerido para a conta 51.x (ver comentário à resolução do exercício 5.1.1) também a conta 55.x deve ter subcontas de forma a melhor controlar os movimentos desta conta.

\* \* Sugere-se a criação de uma subconta da conta 35.1.4 – Entidades participantes – Outros, como por exemplo, a conta 35.1.4.5 – Entidades participantes / Outros / Redução de Capital, podendo esta ainda ser subdivida para cada um dos detentores de capital.

Este registo refere-se por um lado à distribuição de lucros e por outro à redução de capital devendo o registo na conta 35.1.4.x ser feito de forma a evidenciar esta realidade. Assim o lançamento poderia ser por exemplo: 35.1.4.3 – Entidades participantes / Outros / Lucros na quantia de 187.500 kz e numa subconta a criar como por exemplo 35.1.4.5 – Entidades participantes / Outros / Redução de capital, na quantia de 1.125.000 kz.

## 5.4. APLICAÇÃO DE RESULTADOS

O resultado obtido no final de cada exercício, deve em caso de se traduzir numa quantia positiva (lucro), ser alvo de uma proposta de aplicação da mesma incluída no relatório de gestão, ao abrigo do artigo 294º da LSC.



### 5.4.1. Aplicação de resultados

A administração de uma determinada empresa propôs à Assembleia-Geral, em 21 de Março de N, a seguinte aplicação do resultado líquido do período anterior:

Reservas legais	2.000.000
Reservas livres	1.500.000
Dividendos	4.000.000

O resultado líquido referente ao ano de N-1 ascende a 7.500.000 Kz, tendo sido em 1 de Janeiro do ano N transferido por débito da conta 88.9 – Transferência para resultados transitados e crédito da conta 81.x.1 – Resultados transitados / Ano \_\_\_\_ / Resultado do ano.

Proceda ao tratamento contabilístico correspondente aos factos acima apresentados.

### Resolução



Nesta resolução é necessário proceder ao reconhecimento da aplicação dos resultados.

### Contabilização



81.x.1*	81.x.2*	55.x**
7.500.000 (0)	(1) 7.500.000	2.000.000 (1)
	58.x**	35.1.4.3
	1.500.000 (1)	4.000.000 (1)

(0) Quantia registada em 1 de Janeiro de N por débito da conta 88.9 referente ao resultado líquido de N-1  
 (1) Reconhecimento da aplicação de resultados

#### (1) 21 de Março de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
81.x.2*	Resultados Transitados / Ano ____ / Aplicação de resultados	7.500.000	
55.x**	Reservas legais		2.000.000
58.x**	Reservas livres		1.500.000
35.1.4.3	Entidades participantes / Outros / c/ lucros		4.000.000



#### Comentário à Resolução

\* Nas contas 81.x.1 e 81.x.2 o x é o número/código que representa o ano a que se refere o resultado. Por exemplo 81.1 Ano N-1.

\*\* Tal como já sugerido para outras contas da classe 5 também as contas 55.x e 58.x devem ter subcontas de forma a melhor controlar os movimentos desta conta.



#### Apontamento Fiscal

Após a aprovação de contas a ser efectuada até ao último dia de Março, os dividendos ficam disponíveis e sujeitos a retenção de impostos, à taxa de legal em vigor, conforme os accionistas sejam pessoas colectivas ou singulares, de acordo com o prescrito no Código do Imposto sobre Aplicação de Capitais relativamente a esta matéria.

## 5.5. ACÇÕES (QUOTAS) PRÓPRIAS

Relativamente à problemática relacionada com as acções (quotas) próprias, importa salientar o seu enquadramento na LSC. Sem prejuízo de eventuais situações especiais, decorre desta lei o facto de uma sociedade não poder adquirir e deter acções (quotas) próprias representativas de mais de 10% do seu capital por um período superior a 3 anos e por mais de um ano caso tenham sido ilicitamente adquiridas (artº 345.º, nº 1). Somente poderá adquirir os títulos se dispuser de reservas livres em montante não inferior ao dobro do contravalor a prestar (artº 243.º, nº 2), e manter uma reserva indisponível de montante igual aquele que, por elas, esteja contabilizado (artº 346 nº 1 b)

### 5.5.1. Aquisição de acções próprias a desconto



A 11 de Março uma entidade adquiriu, por meio de cheque, 5.000 acções próprias por 2.000.000 Kz. O valor nominal das referidas acções era 500 Kz. Na data da aquisição das acções, todas as condições legais exigidas para a realização da operação estavam reunidas.

Admita que a sociedade tinha reservas livres num total de 5.000.000 kz.

Pretende-se que proceda ao tratamento contabilístico correspondente aos factos acima apresentados.

#### Resolução



? Nesta resolução existe a necessidade de registar: a aquisição das acções próprias, o prémio ou desconto (caso exista) e a criação da reserva indisponível.

#### Contabilização



52.1.x	52.2.x	43.1.1
(1) 2.500.000	500.000 (1)	2.000.000 (1)
	55.2*	58.x
	2.000.000 (2)	(2) 2.000.000 5.000.000 (0)

(0) Reservas livres existentes à data da aquisição  
 (1) Aquisição de acções próprias a desconto  
 (2) Criação de reserva indisponível

#### (1) 11 de Março

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
52.1.x	Acções / Quotas próprias / Valor nominal	2.500.000	
52.2.x	Acções / Quotas próprias / Descontos		500.000
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		2.000.000

#### (2) 11 de Março

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
58.x	Reservas livres	2.000.000	
55.2*	Reservas legais / Reserva indisponível		2.000.000

#### Aquisição de acções próprias:

Valor nominal das acções = 500

Número de acções adquiridas = 5.000

Valor de aquisição das acções = **2.000.000**

#### Cálculo do desconto na aquisição:

Valor de aquisição unitário das acções próprias =  $2.000.000 / 5.000 = 400$

Diferença entre o valor nominal e o valor de aquisição =  $500 - 400 = 100$

Valor nominal das acções próprias adquiridas =  $500 \times 5.000 = \mathbf{2.500.000}$

Diferença entre o valor nominal e o valor pago pelas acções =  $2.500.000 - 2.000.000 = \mathbf{500.000}$

Uma vez que o valor pago é inferior ao valor nominal das acções próprias adquiridas, estamos perante uma aquisição de acções próprias com desconto.



#### Comentário à Resolução

\* Utilizamos a conta 55 – Reservas legais para o reconhecimento da quantia referente à reserva indisponível, pois em nossa opinião esta conta deve registar todas as reservas que resultem de imposições legais. Com o objectivo de proporcionar uma melhor informação sugerimos a subdivisão da mesma em 55.1 – Reserva legal, e 55.2 – Reserva indisponível (referente à aquisição de acções/quotas próprias).

### 5.5.2. Aquisição e alienação de acções próprias



Admita que uma determinada sociedade adquiriu a pronto pagamento, por meio de cheque, em 10 de Março do ano N, 5.000 acções próprias, por 7.000.000 kz.

Conta	Designação	10 de Março
51	Capital	100.000.000*
55	Reservas legais	20.000.000
58	Reservas livres	15.000.000
81	Resultados transitados	12.000.000
	<b>Total</b>	<b>147.000.000</b>

\*representado por 100.000 acções.

Em 22 de Maio desse ano, a sociedade recebeu, por meio de cheque, 8.000.000 kz pela venda da totalidade das acções próprias detidas.

#### Resolução



Nesta resolução está patente a problemática da aquisição das acções próprias e sua posterior alienação, sendo que em ambos os casos se verifica a possibilidade de existência de prémio ou desconto. Os constrangimentos legais constantes da lei das sociedades comerciais devem também ser tidos em conta nesta resolução.

Os aspectos acima referenciados suportam a necessidade de registar: a aquisição das acções próprias e o prémio ou desconto (caso exista); a indisponibilização da reserva; a alienação das referidas acções e o prémio ou desconto (caso exista); a anulação da reserva indisponível; a regularização da conta descontos e prémios (caso exista necessidade).

#### Contabilização



52.1.x				52.3.x				43.1.1			
(1)	5.000.000	5.000.000	(3)	(1)	2.000.000	3.000.000	(3)	(3)	8.000.000	7.000.000	(1)
				(5)	1.000.000						
58.x				55.x*				59.x**			
(2)	7.000.000	15.000.000	(0)	(4)	7.000.000	20.000.000	(0)			1.000.000	(5)
		7.000.000	(4)			7.000.000	(2)				

- (0) Situação inicial (existente à data da aquisição)
- (1) Aquisição das acções próprias acima do par (acima do valor nominal)
- (2) Indisponibilização da reserva
- (3) Alienação das acções próprias (acima do valor nominal)
- (4) Anulação da reserva indisponível
- (5) Regularização do prémio das acções próprias

**(1) 10 de Março**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
52.1.x	Acções / Quotas próprias / Valor nominal	5.000.000	
52.3.x	Acções / Quotas próprias / Prémios	2.000.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		7.000.000

**(2) 10 de Março**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
58.x	Reservas livres	7.000.000	
55.x*	Reservas legais		7.000.000

**Aquisição das acções próprias:**

Valor nominal das acções = Capital / N° de acções = 100.000.000 / 100.000 = 1.000

Número de acções próprias adquiridas = 5.000

Valor nominal das acções próprias adquiridas = 1.000 × 5.000 = **5.000.000**

Valor Aquisição das acções próprias = **7.000.000**

**Cálculo do prémio referente à aquisição:**

Valor nominal das acções = 1.000

Valor de aquisição unitário das acções próprias = Valor Aquisição / N° Acções adquiridas = 7.000.000 / 5.000 = 1.400

Prémio unitário pago pelas acções próprias = 1.400 – 1.000 = 400

Prémio total pago = 400 × 5.000 = **2.000.000**

**(3) 22 de Maio**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	8.000.000	
52.1.x	Acções / Quotas próprias / Valor nominal		5.000.000
52.3.x	Acções / Quotas próprias / Prémios		3.000.000

**(4) 22 de Maio**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
55.x*	Reservas legais	7.000.000	
58.x	Reservas livres		7.000.000

**(5) 22 de Maio**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
52.3.x	Acções / Quotas próprias / Prémios	1.000.000	
59.x**	Outras variações no capital próprio / Ganhos na alienação da acções próprias		1.000.000

**Alienação das acções próprias:**

Valor nominal das acções = Capital / N° de acções = 100.000.000 / 100.000 = 1.000

Valor de alienação das acções próprias = **8.000.000**

Valor de alienação unitário das acções próprias = Valor Alienação / N° Acções adquiridas = 8.000.000 / 5.000 = 1.600

Prémio unitário recebido pelas acções próprias = 1.600 – 1.000 = 600

Prémio total recebido = 600 × 5.000 = **3.000.000**

Valor nominal das acções próprias alienadas = 1.000 × 5.000 = **5.000.000**

**Regularização da conta relativa aos descontos e prémios:**

Prémio total recebido = 600 × 5.000 = 3.000.000

Prémio total pago = 400 × 5.000 = 2.000.000

Diferença entre o prémio recebido e prémio pago = 3.000.000 – 2.000.000 = **1.000.000**

A operação de aquisição e alienação das acções próprias gerou um aumento do valor do capital próprio da sociedade de 1.000.000 (saldo da conta 59.x). Este aumento provém da diferença entre o prémio que foi pago na aquisição das acções próprias (2.000.000) e o prémio exigido na alienação das mesmas (3.000.000).

A regularização da conta 52.3 – Acções / Quotas próprias – Prémios foi efectuada pela diferença entre o prémio recebido na alienação das acções e o prémio pago na aquisição das mesmas.

**Comentário à Resolução**

\* Em relação às reservas indisponíveis ver Comentário à resolução do exercício 5.5.1.

\*\* Para a regularização da conta 52.3 – Acções / Quotas próprias – Prémios, sugerimos como contrapartida a utilização da conta 59, através da criação da subconta 59.1 -Outras variações no capital próprio - ganhos na alienação da acções próprias, por forma a melhor espelhar a variação do capital.

## 5.6. PRESTAÇÕES SUPLEMENTARES

As prestações suplementares estão reguladas na LSC nos artigos 231.º a 235.º e configuram montantes entregues pelos sócios com intuito de reforçar o capital próprio.



### 5.6.1. Prestações Suplementares

Por deliberação da Assembleia Geral datada de 31 de Março do ano N, foi aprovado o cumprimento da obrigação de prestações suplementares por parte dos sócios no montante global de 2.000.000 Kz. O montante a que cada sócio fica obrigado é proporcional à sua participação no capital nessa data.

Na referida data o capital da sociedade era detido por três sócios, sendo que o Sócio A e o Sócio B detinham 40% do capital cada e o Sócio C detinha o remanescente. A 15 de Maio foi efectuado o pagamento, por transferência bancária, das prestações suplementares por parte dos sócios.

Pretende-se que proceda ao tratamento contabilístico correspondente aos factos acima apresentados.

### Resolução



? Nesta resolução está patente a problemática da exigibilidade do pagamento de prestações suplementares e o modo como estas são repartidas pelos diversos detentores de capital.

### Contabilização



35.1.4.6*				54.x**			43.1.1	
(1)	2.000.000	2.000.000	(2)		2.000.000	(1)	(2)	2.000.000
(1) Reconhecimento da deliberação relativa à exigência de prestações suplementares (2) Reconhecimento do pagamento das prestações suplementares								

#### (1) 31 de Março

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
35.1.4.6*	Entidades participantes / Outros / Prestações suplementares	2.000.000	
54.x**	Prestações suplementares		2.000.000

#### (2) 15 de Maio

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	2.000.000	
35.1.4.6*	Entidades participantes / Outros / Prestações suplementares		2.000.000

#### Montante das prestações suplementares a exigir a cada sócio:

Montante global das prestações x participação de cada detentor de capital):

Sócio A – 2.000.000 x 40% = 800.000

Sócio B – 2.000.000 x 40% = 800.000

Sócio C – 2.000.000 x 20% = 400.000

Total = 800.000 + 800.000 + 400.000 = 2.000.000



#### Comentário à Resolução

\* Sugere-se a criação de uma subconta da conta 35.1.4 – Entidades participantes – Outros, como por exemplo, a conta 35.1.4.6 – Entidades participantes / Outros / Prestações suplementares, podendo esta ainda ser subdividida para cada um dos detentores de capital.

\*\* Tal como já sugerido para outras contas da classe 5, também a conta 54.x deve ter subcontas de forma a melhor controlar os movimentos desta conta, podendo ser subdividida por exemplo, em função dos sócios em concreto.

Foi considerado que a deliberação da Assembleia Geral relativa a exigência de prestações suplementares gera a obrigação dos sócios e consequentemente, o reconhecimento de um activo e simultaneamente do aumento do capital próprio na entidade.

## 5.7. RESERVAS DE REAVALIAÇÃO

As reservas de reavaliação destinam-se a registar os ajustamentos monetários resultantes de faculdades previstas em diplomas legais específicos e os ajustamentos monetários resultantes de avaliações feitas por perito independente, bem como as correcções subsequentes baseadas em revisões posteriores da avaliação bem como a realização efectiva dos ajustamentos monetários que ocorram em resultado de: venda dos bens; e amortização do ajustamento monetário incluído nas amortizações dos bens já efectuadas.



### 5.7.1. Regularização da reserva de reavaliação

A sociedade Beta-Gama, Lda., procedeu a reavaliação no ano N-1 de equipamentos utilizados no âmbito da sua actividade principal.

Estes equipamentos foram adquiridos em N-3 com uma vida útil estimada de 20 anos e com um custo de aquisição de 20.000.000 kz.

Foram reavaliados por 18.500.000 kz o que originou uma reserva de reavaliação de 1.500.000 kz, sendo que os valores do activo imobilizado e das amortizações acumuladas ficaram em:

- Imobilizado corpóreo ..... 21.764.706
- Amortização acumulada ..... 3.264.706
- Imobilizado líquido ..... 18.500.000
- Vida útil remanescente após a reavaliação ..... 17 anos

Pretende-se que se proceda à amortização em 31 de Dezembro de N e a respectiva regularização da reserva de reavaliação.

### Resolução



? Esta resolução implica o tratamento contabilístico relativo amortização do imobilizado corpóreo em N+1 e a respectiva regularização da reserva de reavaliação..

### Contabilização



<b>11.3.x</b>		<b>73.1.3</b>		<b>18.1.3</b>	
(0)	21.764.706	(1)	1.088.235	3.264.706	(0)
				1.088.235	(1)
<b>56.2.1</b>		<b>56.2.2</b>		<b>58.x</b>	
	1.500.000	(2)	88.235	88.235	(2)

(0) Situação inicial (em 1 de Janeiro de N)  
 (1) Reconhecimento da amortização do exercício  
 (2) Regularização da reserva de reavaliação

#### (1) 31 de Dezembro de N+1

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	1.088.235	
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		1.088.235

$$18.500.000,00 / 17 = 1.088.235$$

#### (2) 31 de Dezembro de N+1

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
56.2.2	Reservas de Reavaliações / Autónomas / Realização	88.235	
58.x	Reservas livres		88.235

$$1.500.000 / 17 = 88.235$$



Sugerimos a consulta do exercício 1.2.2.3.1. sobre a revalorização do activo e criação da reserva de reavaliação.



6.

---

PROVEITOS  
E GANHOS  
POR NATUREZA





## 6. PROVEITOS E GANHOS (INCLUI CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO)

As demonstrações financeiras são elementos que proporcionam informação sobre os efeitos de acontecimentos passados de uma entidade, através de uma representação esquematizada da posição financeira e das transacções da mesma.

A esquematização do desempenho de uma entidade é, segundo o ponto 2.2 das Demonstrações financeiras (Desempenho), útil para predizer “a capacidade da entidade para gerar fluxos de caixa a partir de recursos básicos existentes” mas também “as alterações potenciais nos recursos económicos que seja provável que ela controle no futuro”.

Assim a Demonstração de Resultados, elemento integrante das demonstrações financeiras, tem como propósito evidenciar contabilisticamente “a composição do resultado formado num determinado período de operações de uma entidade”, segundo o ponto 3.1 das Demonstrações financeiras (Conceito). Para que isso seja possível, é necessário agregar essa informação (baseada nas transacções da entidade) em duas classes, uma para os proveitos e outra para os custos.

Neste capítulo iremos tratar de várias temáticas relacionadas com a classe de proveitos, que vão desde o reconhecimento como proveito até ao tratamento de questões específicas como: vendas, prestações de serviços, variações nos produtos acabados e de produção em curso, proveitos e ganhos não operacionais, etc.

### Definições e problemáticas relacionadas com o reconhecimento de proveitos

De acordo com o ponto 3.2 das Demonstrações financeiras (Conteúdo), proveitos são “[a]umentos dos benefícios económicos, durante o período, na forma de influxos ou melhorias de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumento dos capitais próprios, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no Capital Próprio”.

Estes só poderão ser reconhecidos na Demonstração de resultados quando possam ser quantificados com fiabilidade e tenham um grau suficiente de certeza.

Os proveitos em sentido restrito são os que decorrem da actividade ordinária da empresa como por exemplo os resultantes das vendas ou das prestações de serviços. Em sentido amplo são aqueles que podem ou não surgir da actividade ordinária da empresa como por exemplo o ganho resultante da alienação de um immobilizado corpóreo.

A problemática dos proveitos é matéria tratada nas Políticas contabilísticas no seu ponto 4 (Critério para o reconhecimento de proveitos). Também outros pontos do PGC, nomeadamente o ponto 10 (Notas gerais sobre proveitos), o ponto 11 (Vendas), o ponto 12 (Prestações de serviços) e o ponto 13 (Outras rúbricas de proveitos) todos das Notas Explicativas, versam sobre as várias formas e particularidades associadas ao seu reconhecimento e qualificação.

Com carácter introdutório apenas, abordaremos de seguida a problemática dos proveitos quanto aos critérios para o seu reconhecimento.

### Rédito

O conceito de rédito expresso no ponto 10.1 das Notas explicativas (Definições) estabelece que rédito “é o influxo bruto de benefícios económicos, durante o período, proveniente do curso das actividades ordinárias de uma entidade, recebidos ou a receber de sua própria conta, quando esses influxos resultarem em aumentos de capital próprio, desde que não sejam aumentos relacionados com contribuições de participante no capital próprio”.

No que diz respeito à valorimetria, o rédito “deve ser medido pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, acordada entre a empresa e o comprador ou utente do activo, tendo em atenção a quantia de quaisquer descontos comerciais e de abatimentos de volume concedidos pela entidade”.

**i) Rédito da venda de bens**

O rédito da venda de bens deve ser reconhecido, segundo o ponto 6.4.1 das Políticas contabilísticas (Vendas) “quando tiverem sido satisfeitas todas as seguintes condições:

- Condições gerais para o seu reconhecimento como proveito.
- Tenham sido transferidos para o comprador os riscos e recompensas significativos da propriedade dos bens.
- Não haja retenção, envolvimento gerencial continuado (com um grau geralmente associado com a propriedade) nem controlo efectivo dos bens vendidos.
- Os custos incorridos ou a incorrer referentes à transacção possam ser fiavelmente medidos.

Quando surja uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rédito, a quantia incobrável, ou a quantia a respeito da qual a recuperação tenha deixado de ser provável, é reconhecida como um gasto, e não como um ajustamento da quantia do rédito originalmente reconhecido”.

**ii) Rédito da prestação de serviços**

Relativamente ao rédito da prestação de serviços, o ponto 6.4.2 das Políticas contabilísticas (Prestações de serviços) estabelece que “[o] rédito proveniente da prestação de serviços deve ser reconhecido quando estiverem satisfeitas todas as seguintes condições:

- Condições gerais para o seu reconhecimento como proveito.
- A fase de acabamento da transacção à data de balanço possa ser fiavelmente medida.
- Os custos ocorridos ou a ocorrer referentes à transacção possam ser fiavelmente medidos.”

**iii) Rédito do uso por outros de activos da entidade**

O ponto 6.4.3 das Políticas contabilísticas (Royalties), prescreve que o “rédito proveniente de royalties deve ser reconhecido quando estiverem satisfeitas as condições gerais para o reconhecimento de réditos. O reconhecimento deve ser feito na base da especialização dos exercícios de acordo com a substância do contrato existente.”.

**iiii) Subsídios**

Os subsídios são reconhecidos como proveitos desde que se cumpram os seguintes requisitos enunciados no ponto 6.4.4 das Políticas Contabilísticas (Subsídios):

- A empresa cumprirá as condições a ela associadas, e
- Os subsídios serão efectivamente recebidos.
- Contudo, o recebimento do subsídio, por si só, não prova que de facto as condições do subsídio foram ou irão ser cumpridas.
- O rédito proveniente de subsídios deve ser reconhecido durante os períodos necessários para os balançar com os custos relacionados que se pretende que eles compensem, numa base sistemática.

Por esta razão, o rédito proveniente de subsídios deve ser reconhecido pela sua totalidade, no exercício em que se tome recebível no caso dos subsídios:

- Se destinarem a investimentos em activos não amortizáveis.
- Revestirem a forma de uma doação de um activo não amortizável.
- Se destinarem a compensar custos ou perdas incorridos em períodos contabilísticos anteriores.
- Se destinarem a dar imediato apoio financeiro à empresa sem quaisquer custos actuais ou futuros relacionados.

## 6.1. VENDAS



Nos exercícios que se seguem e na ausência de informação específica, aceita-se que as vendas são realizadas no mercado nacional, sem que a entidade vendedora tenha qualquer relação de controlo ou de influencia significativa com os clientes, ou seja, os clientes são considerados como Clientes / Não grupo / Nacionais.



### 6.1.1. Venda a crédito de mercadorias, produtos acabados e subprodutos

A sociedade A.F.F. Pinheiro, Produção e Revenda, Lda. efectuou, em 01 de Fevereiro, as seguintes vendas a diversos clientes residente no mercado nacional:

- 5.000 unidades de uma das suas mercadorias a um preço unitário de 4.850 Kz, posteriormente à aquisição de 10.000 unidades a um custo unitário de 4.375 Kz; e
- 3.000 unidades de um dos seus produtos a um preço unitário de 7.600 Kz produzido num lote de 5.000 unidades, cujo custo de produção unitário ascendeu a 6.120 Kz.

O processo produtivo da A.F.F. Pinheiro, Produção e Revenda, Lda. resultou ainda em 500 unidades de um subproduto, valorizado pelo valor realizável líquido (critério do lucro nulo), tendo sido alienados na sua totalidade pelo montante de 175.000, suportando a adquirente o custo de transporte.

Com base nos factos anteriormente apresentados, pretende-se o tratamento contabilístico a efectuar pela sociedade em 01 de Fevereiro.

#### Resolução



Na base desta resolução está o reconhecimento de proveitos (rédito das vendas) e custos associados à alienação de existências, nomeadamente, mercadorias, produtos acabados e subprodutos.

#### Contabilização



<b>26.x</b>		<b>24.1.x</b>		<b>25.1.x</b>							
(0)	43.750.000	21.875.000	(1)	(0)	30.600.000	18.360.000	(3)	(0)	175.000	175.000	(5)
<b>71.6*</b>		<b>64.2.x</b>		<b>64.4.x**</b>							
(1)	21.875.000	(3)	18.360.000	30.600.000	(0)	(5)	175.000	175.000	(0)		
<b>31.1.2.1</b>		<b>61.3.1</b>		<b>61.1.1</b>							
(2)	24.250.000			24.250.000	(2)			22.800.000	(4)		
(4)	22.800.000										
(6)	175.000										
								<b>61.2.1</b>			
									175.000	(6)	
(0)	Saldos iniciais das contas de existências										
(1)	Pela saída das mercadorias em armazém										
(2)	Pela venda de mercadorias										
(3)	Pela saída dos produtos acabados em armazém										
(4)	Pela venda dos produtos acabados										
(5)	Pela saída dos subprodutos em armazém										
(6)	Pela venda de subprodutos										

## (1) 01 de Fevereiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
71.6*	Custo das existências vendidas / Mercadorias	21.875.000	
26.x	Existências - Mercadoria x		21.875.000

Custo das existências vendidas =  $5.000 \times 4.375 = 21.875.000$

## (2) 01 de Fevereiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais	24.250.000	
61.3.1	Vendas / Mercadorias / Mercado nacional		24.250.000

Vendas =  $5.000 \times 4.850 = 24.250.000$

## (3) 01 de Fevereiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
64.2.x	Varição nos inventários de produtos acabados e de produção em curso / Produtos acabados	18.360.000	
24.1.x	Existências – Produtos acabados		18.360.000

Varição dos inventários =  $6.120 \times 3.000 = 18.360.000$

## (4) 01 de Fevereiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais	22.800.000	
61.1.1	Vendas / Produtos acabados e intermédios / Mercado nacional		22.800.000

Vendas =  $3.000 \times 7.600 = 22.800.000$

## (5) 01 de Fevereiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
64.4**	Varição nos inventários de produtos acabados e de produção em curso / sub-produtos	175.000	
25.1.x	Existências – Sub-produtos		175.000

## (6) 01 de Fevereiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais	175.000	
61.2.1	Vendas / Sub-produtos, desperdícios, resíduos e refugos / Mercado nacional		175.000

O crédito da venda de bens deve ser reconhecido, segundo o ponto 4.1 das Políticas contabilísticas (Vendas), quando possa ser qualificado como um proveito, tenha sido transferido para o comprador os riscos e recompensas significativos da propriedade dos bens, não haja retenção ou envolvimento gerencial continuado nem controlo efectivo dos bens vendidos, e os custos incorridos ou a incorrer referentes à transacção possam ser fivelmente medidos.

O crédito deve ser medido pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, acordada entre a empresa e o comprador ou utente do activo, tendo em atenção a quantia de quaisquer descontos comerciais e de abatimentos de volume concedidos pela entidade.



### Comentário à Resolução

A conta “64.2 –Variação nos inventários de produtos acabados e de produção em curso / Produtos acabados”, regista, a crédito, a compensação dos custos incorridos e registados, que se relacionem com a produção de bens já concluídos e que devam por essa razão ser transferidos para existências e a débito o custo da venda dos produtos acabados.

\* Devido ao mesmo facto e com o mesmo propósito utilizamos a subconta 71.6.x – Custo das existências vendidas/ Mercadorias / Mercadoria x (já sugerida no exercício 2.5.1 da classe de existências) por forma a evidenciar o custo das mercadorias vendidas.

\*\* Devido à inexistência na lista de contas do PGC de uma subconta que permita o registo dos proveitos obtidos com os subprodutos, utilizamos a subconta 64.4.x –Variação nos inventários de produtos acabados e de produção em curso/Subprodutos/Subproduto x (já por nós sugerida no exercício 2.2.4 da classe de existências), permitindo à entidade proceder ao registo da valorização destes recursos.



### Apontamento Fiscal

Alerta-se para a obrigatoriedade de emissão de factura ou documento equivalente nos termos do decreto presidencial nº 149/13 de 01 de Outubro, especificamente o « regime jurídico das facturas e documentos equivalentes» bem como a correcta liquidação do imposto sobre o consumo e do imposto de selo nos termos previsto em diploma próprio, respectivamente perante o acto de venda e aquando o recebimento.

## 6.1.2. Vendas com desconto comercial (incluído na factura)



A sociedade A.F.F. Pinheiro, Produção e Revenda, Lda. vendeu, em 05 de Fevereiro, 12.000 unidades de uma das suas mercadorias, adquiridas a um custo unitário de 4.375 Kz, por um preço unitário de 4.850 Kz. Devido à quantidade adquirida, a sociedade A.F.F. Pinheiro, Produção e Revenda, Lda. decidiu conceder de imediato um desconto comercial de 5% sobre o preço de venda unitário.

Assim, e com base nos factos anteriormente apresentados, pretende-se o tratamento contabilístico a efectuar em 05 de Fevereiro, admitindo que a sociedade tinha em armazém 16.526 unidades desta mercadoria.

### Resolução



Na base desta resolução está o reconhecimento de proveitos (rédito das vendas) e dos custos associados à alienação de existências, nomeadamente mercadorias, com de um desconto comercial concedido incluído na factura.

### Contabilização



<b>26.x</b>				<b>71.6*</b>			
(0)	72.301.250	52.500.000	(1)	(1)	52.500.000		
<b>31.1.2.1</b>				<b>61.3.1</b>			
(2)	55.290.000				55.290.000	(2)	

- (0) Saldo inicial da conta de mercadorias (16.526 x 4.375 kz)
- (1) Pela saída das mercadorias em armazém
- (2) Pela venda de mercadorias com desconto comercial incluído na factura

**(1) 05 de Fevereiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
71.6*	Custo das existências vendidas / Mercadorias	52.500.000	
26.x	Existências - Mercadoria x		52.500.000

Custo das mercadorias vendidas =  $12.000 \times 4.375 = 52.500.000$

**(2) 05 de Fevereiro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais	55.290.000	
61.3.1	Vendas / Mercadorias / Mercado nacional		55.290.000

Vendas - desconto comercial =  $12.000 \times 4.850 \times (1 - 0,05) = 55.290.000$

Para esta resolução, são igualmente aplicáveis os critérios de reconhecimento e valorimetria do rédito já explicitados no exercício anterior.

**Comentário à Resolução**

O desconto comercial incluído na factura pode ser evidenciado separadamente (a débito) na conta “61.8 – Descontos e abatimentos”, registando-se o valor ilíquido da venda (a crédito) na conta “61.3 – Vendas – Mercadorias”. Este procedimento, não sendo relevante em termos de apresentação da Demonstração de Resultados, uma vez que esta já se apresenta pelo valor líquido da venda, pode justificar-se para efeitos de controlo e gestão em determinadas áreas de negócios, particularmente quando os descontos não são prática corrente da entidade ou quando é prática habitual um preço de venda fixo.

\* Devido ao mesmo facto e com o mesmo propósito utilizamos a subconta 71.6.x – Custo das existências vendidas/Mercadorias/Mercadoria x (já sugerida no exercício 2.5.1 da classe de existências) por forma a evidenciar o custo das mercadorias vendidas.

**Apontamento Fiscal**

Ver apontamento fiscal do exercício 6.1.1

**6.1.3. Devolução de vendas e desconto comercial (fora da factura)**

Em 05 de Fevereiro, um dos clientes da sociedade A.F.F. Pinheiro, Produção e Revenda, Lda. indicou que 300 das mercadorias recentemente adquiridas apresentava uma inconformidade relativamente às condições inicialmente contratadas. Para colmatar esse problema, o cliente aceitou a proposta da sociedade, que estipulava a devolução de 100 unidades e a concessão de um desconto de 10% sobre outras 100 unidades da mercadoria vendida. Sabe-se que as referidas mercadorias foram adquiridas pela sociedade A.F.F. Pinheiro, Produção e Revenda, Lda. a um custo unitário de 6.325 Kz, tendo sido vendidas a este cliente a um preço unitário de 8.200 kz.

Pretende-se o tratamento contabilístico a efectuar pela sociedade com base nos factos anteriormente apresentados.

**Resolução**

Na base desta resolução está o reconhecimento de proveitos (rédito das vendas) e custos associados à alienação de existências, nomeadamente mercadorias, dada a existência de um desconto comercial “fora” da factura.

## Contabilização



26.x		71.6*		31.1.2.1		
(0)	19.803.585		632.500 (1)	(0)	2.460.000	820.000 (2)
(1)	632.500					82.000 (3)
		61.7.1		61.8.1		
		(2)	820.000	(3)	82.000	

(0) Saldo inicial da conta de mercadorias e de clientes  
 (1) Pela entrada das mercadorias devolvidas em armazém e respectiva regularização  
 (2) Pela devolução de mercadorias por parte do cliente  
 (3) Pelo desconto comercial concedido (fora da factura)

## (1) 05 de Fevereiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
26.x	Existências - Mercadoria x	632.500	
71.6*	Custo das existências vendidas / Mercadorias		632.500

Devolução das mercadorias =  $100 \times 6.325 = 632.500$

## (2) 05 de Fevereiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
61.7.1	Vendas / Devoluções / Mercado nacional	820.000	
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais		820.000

Devolução das vendas =  $100 \times 8.200 = 820.000$

## (3) 05 de Fevereiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
61.8.1	Vendas / Descontos e abatimentos / Mercado nacional	82.000	
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais		82.000

Desconto comercial =  $(100 \times 8.200) \times 10\% = 82.000$

De acordo com o ponto 7.2.5 das Políticas Contabilísticas (Existências) que estabelece que “os custos de compra de inventários incluem (...) custos de transporte, manuseamento e outros custos directamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, de materiais e de serviços (...). Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes deduzem-se na determinação dos custos de compra”, os descontos comerciais deduzem-se aos custos dos inventários, e, os descontos financeiros, por possuírem natureza distinta dos descontos comerciais, não devem ser deduzidos ao custo dos inventários.



## Comentário à Resolução

Alertamos para o facto de que a opção de creditar a conta “71.6 – Custo das existências vendidas / Mercadorias”, no contexto de uma devolução de mercadorias vendidas, não levanta problemas se efectuadas dentro de um mesmo período contabilístico. No entanto, em períodos contabilísticos distintos, o crédito à conta 71.6, considerando uma situação limite em que não foram efectuados quaisquer consumos de matérias-primas ou vendas de mercadorias, ou sendo estes efectuados por uma quantia inferior ao montante da devolução, resultaria na apresentação de margens “distorcidas” extraídas da Demonstração dos Resultados, situação colmatada com a explicação deste facto no anexo.

\* Devido ao mesmo facto e com o mesmo propósito utilizamos a subconta 71.6.x – Custo das existências vendidas/ Mercadorias/Mercadoria x (já sugerida no exercício 2.5.1 da classe de existências) por forma a evidenciar o custo das mercadorias vendidas.



## Apontamento Fiscal

Com as devidas adaptações ver apontamento fiscal do exercício 6.1.1.

## 6.2. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS (INCLUI CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO)

### 6.2.1. Reconhecimento do rédito relativo à prestação de serviços



A sociedade Ingombota, S.A. acordou com um cliente residente no mercado nacional a prestação de serviços de manutenção, durante um ano, por um montante total de 7.500.000 kz. Os serviços tiveram início em 01 de Julho de N, sendo que em 30 de Dezembro de N, a sociedade facturou e recebeu 50% do valor acordado com o cliente.

A sociedade Ingombota, S.A. estima ainda que os custos totais a incorrer relativos aos serviços contratados ascenderão a 5.000.000 kz (incluindo-se neste montante uma estimativa de custos, a ser reconhecida no final do projecto, através da constituição de uma provisão para garantias pelos serviços prestados). Até ao final de Dezembro de N, os custos totais incorridos ascenderam a 3.500.000 kz.

Em 30 de Junho de N+1, foi entregue ao cliente a factura/recibo relativa a 50% do montante do total contratado e ainda não facturado.

Assim, com base nos factos anteriormente apresentados, pretende-se o tratamento contabilístico relativamente ao reconhecimento do rédito a efectuar pela sociedade Ingombota, S.A., durante os anos de N e N+1.

### Resolução



Na base desta resolução está o reconhecimento de proveitos (réditos da prestação de serviços) durante o período em que os serviços de manutenção são executados.

### Contabilização



<b>31.1.2.1</b>				<b>37.3.2</b>				<b>62.1.1 (ano N)</b>	
(1)	3.750.000	3.750.000	(1)	(3)	1.500.000	1.500.000	(5)		3.750.000 (1)
(5)	3.750.000	3.750.000	(5)						1.500.000 (3)
<b>34.9.2.x*</b>				<b>43.1.1</b>				<b>62.1.1 (ano N+1)</b>	
(4)	37.500	37.500	(2)	(1)	3.750.000	37.500	(4)		2.250.000 (5)
				(5)	3.750.000				
								<b>75.3.1.1</b>	
								(2)	37.500

(1) Pela emissão da primeira factura/recibo relativa a 50% dos serviços contratados  
 (2) Liquidação do Imposto de Selo (referente ao recebimento da primeira factura/recibo)  
 (3) Ajustamentos do proveito (rédito) a ser reconhecido em N, em função da "percentagem de acabamento"  
 (4) Pagamento do Imposto de Selo  
 (5) Pela emissão da segunda factura/recibo relativa a 50% dos serviços contratados, e ajustamento do proveito (rédito) de N+1

**Nota:** Os lançamentos (2) e (4) ter-se iam de repetir referentes à emissão da segunda factura recibo, nomeadamente, referente à liquidação do Imposto de Selo (no momento do recebimento) e o respectivo pagamento do Imposto de Selo no mês seguinte.

#### (1) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais	3.750.000	
62.1.1	Prestação de Serviço / Serviços principais / Mercado nacional		3.750.000
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	3.750.000	
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais		3.750.000

#### (2) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.3.1.1	Outros custos e perdas operacionais / Impostos / Indirectos / Imposto de selo	37.500	
34.9.2.x*	Estado / Outros impostos / Imposto de Selo		37.500

$$3.750.000 \times 1\% = 37.500$$

**(3) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.3.2	Proveitos a facturar / Prestações de serviço	1.500.000	
62.1.1	Prestação de Serviço / Serviços principais / Mercado nacional		1.500.000

Proveito (rédito) da prestação de serviços relativo ao ano N = (custos incorridos em N / custos totais estimados) x valor do serviço contratado =  $(3.500.000 / 5.000.000) \times 7.500.000 = 5.250.000$

Rédito já reconhecido no momento da emissão da factura = 3.750.000

Remanescente a reconhecer como proveito (rédito) =  $5.250.000 - 3.750.000 = 1.500.000$

**(4) 31 de Janeiro de N+1**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
34.9.2.x*	Estado / Outros impostos / Imposto de Selo	37.500	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		37.500

$3.750.000 \times 1\% = 37.500$

**(5) 30 de Junho de N+1**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais	3.750.000	
62.1.1	Prestação de Serviço / Serviços principais / Mercado nacional		2.250.000
37.3.2	Proveitos a facturar / Prestações de serviço		1.500.000
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	3.750.000	
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais		3.750.000

Proveito (rédito) da prestação de serviços relativo ao ano N+1 = proveito (rédito) total – proveito (rédito) reconhecido em N ( $7.500.000 - 5.250.000 = 2.250.000$ )

$2.250.000 = 3.750.000$  (facturação) –  $1.500.000$  (acréscimo de proveitos de N) = **2.250.000**

Conforme prescreve o ponto 6.2 das Notas explicativas (Definições e situações particulares), “os proveitos e custos associados ao contrato são reconhecidos com referência à fase de acabamento da actividade do contrato à data do balanço” de acordo com o método da percentagem de acabamento. Refere ainda que cabe à empresa a escolha do método que apure com fiabilidade o trabalho efectuado, possibilitando assim determinar a fase de acabamento.

Assim, o tratamento do rédito com base na fase de acabamento da transacção permite o seu reconhecimento nos períodos contabilísticos em que o serviço é prestado.

Caso não seja possível estimar com fiabilidade o desfecho da transacção nenhum lucro deve então ser reconhecido. Quando essa situação se verifica, a entidade deve avaliar se os custos já incorridos podem ser recuperados e, em caso afirmativo, proceder ao reconhecimento do rédito nessa medida. Se essa recuperação dos custos não for previsível, então os mesmos serão considerados como custos e o respectivo rédito não será reconhecido.

**Comentário à Resolução**

Nesta resolução utilizou-se o método da percentagem de acabamento, que consiste em reconhecer o rédito nos períodos contabilísticos em que o serviço é prestado, calculando a proporção entre os custos incorridos à data do relato com os custos totais estimados para o serviço contratado. Neste método, aplicam-se com as necessárias adaptações as disposições relativas a um contrato plurienal constantes das notas explicativas relativas a existências.

Embora neste exercício se tenha efectuado o registo da liquidação do Imposto de Selo no momento do recebimento, por uma questão operacional, admite-se que algumas empresas (principalmente retalhistas) não façam um lançamento para cada recebimento que tenham, mas sim que procedam ao registo dos recebimentos e façam um lançamento, por exemplo, por mês, em função do total dos recebimentos.

\* Devido ao facto de não existir uma conta específica para o Imposto de Selo, sugerimos a utilização da conta 34.9.2 – Estado/Outros impostos/Imposto de Selo, para os registos da liquidação do imposto e do pagamento ao Estado.

**Apontamento Fiscal**

Com as devidas adaptações ver apontamento fiscal do exercício 6.1.1.

Relativamente à prestação de serviço, a entidade cliente deverá proceder à retenção na fonte ao abrigo da liquidação provisórias sobre as prestações de serviços prevista na Lei 7/97 de 30 de Outubro.

A empresa deverá guardar devidamente os documentos dos valores retidos por terceiros, para a sua dedução em sede imposto industrial aquando o apuramento da colecta do exercício.

De acordo com o Código do Imposto de Selo, o pagamento do imposto é efectuado até ao final do mês seguinte a que diz respeito mediante a apresentação do Documento de Liquidação do Imposto (DLI).

### 6.2.2. Separação do rédito das vendas do rédito relativo à prestação de serviços



A Editora e Livraria Vende e Acompanha, Lda. propôs aos clientes a compra de um livro de jogos e passatempos educativos e recreativos para adolescentes, com a possibilidade de utilizar gratuitamente, durante o prazo de seis meses, a contar do primeiro dia do mês seguinte ao da compra do livro, diversos jogos e passatempos de idêntica natureza postos à disposição pela editora através de um portal da Internet. Durante este período, a sociedade estima incorrer em custos mensais fixos e variáveis relativos à manutenção e actualização do site, incluindo o preço da assinatura do portal por parte da Editora e Livraria Vende e Acompanha, Lda.

O referido livro, sem a possibilidade de acesso aos jogos e passatempos virtuais, pode ser adquirido a um preço de 2.800 kz, ao passo que com esta possibilidade passa a ser vendido pelo montante de 3.500 kz. O livro ficou disponível para venda durante os meses de Novembro e Dezembro, tendo sido produzido 2.000 unidades da referida obra a um custo unitário de 1.300 kz.

Durante o mês de Novembro, foram vendidos 800 unidades do livro, 80% das quais com direito de acesso ao portal de jogos electrónicos, ao passo que durante o mês seguinte, foram vendidas mais 1.200 unidades do mesmo livro, sendo que 90% dos quais com o direito de utilização do portal.

Pretende-se o tratamento contabilístico a efectuar pela sociedade durante os meses de Novembro e Dezembro.

#### Resolução



Na base desta resolução está o reconhecimento de proveito (rédito) em que, numa mesma transacção, associado a venda de bens, encontra-se uma prestação de serviços, o que dá origem à necessidade de reconhecer-se separadamente cada um dos diferentes tipos de proveitos (réditos).

#### Contabilização



<b>24.1.x</b>				<b>31.1.2.1</b>				<b>64.2.x</b>			
(0)	2.600.000	1.040.000	(1)	(2a)	2.240.000	2.240.000	(2a)	(1)	1.040.000	2.600.000	(0)
		1.560.000	(3)	(2b)	448.000	448.000	(2b)	(3)	1.560.000		
				(4a)	3.360.000	3.360.000	(4a)				
				(4b)	756.000	756.000	(4b)				
<b>37.6.5*</b>				<b>43.1.1</b>				<b>61.1.1</b>			
(5)	74.667	448.000	(2b)	(2a)	2.240.000				2.240.000	(2a)	
		756.000	(4b)	(2b)	448.000				3.360.000	(4a)	
				(4a)	3.360.000						
				(4b)	756.000						
								<b>62.2.1</b>			
									74.667	(5)	

(0) Saldo inicial dos produtos acabados (livro produzidos)  
 (1) Pela saída de 800 unidades do livro durante o mês de Novembro  
 (2a) Pela venda de 800 livros durante o mês de Novembro  
 (2b) Pela venda de 80% dos 800 livros com direito à utilização do portal  
 (3) Pela saída de 1.200 unidades do livro durante o mês de Dezembro  
 (4a) Pela venda de 1.200 livros durante o mês de Dezembro  
 (4b) Pela venda de 90% dos 1.200 livros com direito à utilização do portal  
 (5) Reconhecimento em Dezembro do proveito (rédito) relativo à prestação de serviços

**(1) 30 de Novembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
64.2.x	Varição nos inventários de produtos acabados e de produção em curso / Produtos acabados / Livro x	1.040.000	
24.1.x	Existências - Produtos acabados / Livro x		1.040.000

Saída dos inventários (livros) vendidos = 800 unidades x 1.300 (custo unitário de produção) = **1.040.000**

**(2a) e (2b) 30 de Novembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais	2.688.000	
61.1.1	Vendas / Produtos acabados e intermédios / Mercado nacional		2.240.000
37.6.5*	Outros valores a receber e a pagar / Proveitos a repartir por períodos futuros / Prestação de serviços		448.000
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	2.688.000	
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais		2.688.000

Proveito (rédito) da venda de bens reconhecido no período = 800 unidades x 2.800 = **2.240.000**

Proveito a reconhecer (relativo à prestação de serviços) = 800 unidades x 80% x 700 = **448.000**

Sendo 700 = (3.500 - 2.800)

**(3) 31 de Dezembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
64.2.x	Varição nos inventários de produtos acabados e de produção em curso / Produtos acabados / Livro x	1.560.000	
24.1.x	Existências - Produtos acabados / Livro x		1.560.000

Saída dos inventários (livros) vendidos = 1.200 unidades x 1.300 (custo unitário de produção) = **1.560.000**

**(4a) e (4b) 31 de Dezembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais	4.116.000	
61.1.1	Vendas / Produtos acabados e intermédios / Mercado nacional		3.360.000
37.6.5*	Outros valores a receber e a pagar / Proveitos a repartir por períodos futuros / Prestação de serviços		756.000
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	4.116.000	
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais		4.116.000

Proveito (rédito) da venda de bens reconhecido no período = 1.200 unidades x 2.800 = **3.360.000**

Proveito a reconhecer (relativo à prestação de serviços) = 1.200 unidades x 90% x 700 = **756.000**

**(5) 31 de Dezembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.6.5*	Outros valores a receber e a pagar / Proveitos a repartir por períodos futuros / Prestação de serviços	74.667	
62.2.1	Prestação de Serviço / Serviços secundários / Mercado nacional		74.667

Proveito (rédito) relativo à prestação de serviços (mês de Dezembro) = (proveitos a reconhecer relativos à venda do mês de Novembro) / 6 = 448.000 / 6 = **74.667**

O proveito (rédito) deve ser medido pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, acordada entre a empresa e o comprador ou utente do activo, tendo em atenção a quantia de quaisquer descontos comerciais e de abatimentos de volume concedidos pela entidade.

Em certas circunstâncias, é necessário aplicar os critérios de reconhecimento aos componentes separadamente identificáveis de uma transacção única, a fim de reflectir a substância da transacção. Nesse sentido, torna-se necessário atender ainda ao prescrito no ponto 10.2 das Notas explicativas (Situações particulares), que refere que quando numa transacção única existam componentes separadamente identificáveis, estas devem ser analisadas em separado para efeitos de reconhecimento do rédito. É o caso presente em que a quantia de serviços prestados após a venda deve ser diferida e reconhecida como um rédito durante o período em que o serviço seja desempenhado.



### Comentário à Resolução

A opção pela conta 62.2 – Prestação de serviços – Serviços secundários, atende ao facto de se considerar a venda do livro como a actividade principal da empresa, considerando a prestação de serviços a ela associada (portal na internet), como actividade secundária.

O proveito (rédito) deve ser medido pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, acordada entre a empresa e o comprador ou utente do activo, tendo em atenção a quantia de quaisquer descontos comerciais e de abatimentos de volume concedidos pela entidade.

\*Devido à inexistência na lista de contas do PGC de uma subconta que permita o reconhecimento dos proveitos em período diferente da emissão do documento de suporte, no caso particular de estes serem obtidos através de prestações de serviços, utilizamos a subconta 37.6.5 – Outros valores a receber e a pagar / Proveitos a repartir por períodos futuros / Prestação de serviços, permitindo assim a aplicação do princípio do acréscimo e uma melhor identificação dos proveitos a reconhecer em resultados futuros.



### Apontamento Fiscal

Ver apontamento fiscal do exercício 6.2.1.

## 6.2.3. Contratos de construção: Proveitos imputáveis a um projecto em curso



A sociedade de Construções e Empreendimentos Imobiliários Luanda-Constructudo, Lda. acordou com a Sociedade Inovação, Lda. a construção de um armazém no terreno contíguo às instalações desta sociedade, tendo sido este projecto iniciado em 02 de Janeiro de N.

O projecto foi contratado por um valor total de 300.000.000 kz, com prazo de conclusão previsto para dois anos após o início da construção.

Os dados relativos ao projecto contratado, em termos da estimativa dos custos a incorrer durante o período de construção, encontram-se adiante especificados:

Período	Custos estimados do período
1º ano de desenvolvimento do projecto – até 31/12/N	120.000.000
2º ano de desenvolvimento do projecto – até 31/12/N+1	80.000.000

Com base nos factos mencionados acima, pretende-se o tratamento contabilístico relacionado com o reconhecimento dos proveitos durante o período em que o projecto se encontrava em desenvolvimento pela sociedade Luanda-Constructudo, Lda., tendo em conta os seguintes cenários:

**Cenário 1:** a Sociedade Luanda-Constructudo, Lda. facturou e recebeu de imediato os montantes facturados em 31/12/N e 31/12/N+1, em função dos autos de medição apresentados ao cliente (Sociedade Inovação, Lda.), nos montantes de 180.000.000 kz em N e 120.000.000 kz em N+1, sendo os referidos montantes, por sua vez, coincidentes com a percentagem de acabamento da obra no final de cada período;

**Cenário 2:** a sociedade Luanda-Constructudo, Lda. facturou e recebeu de imediato os valores facturados em 31/12/N e 31/12/N+1, apresentando cada uma das facturas o montante de 150.000.000 kz;

**Cenário 3:** a sociedade Luanda-Constructudo, Lda. facturou e recebeu de imediato os valores facturados em 31/12/N e 31/12/N+1, apresentando as referidas facturas os montantes de 200.000.000 kz e 100.000.000 kz, respectivamente.

## Resolução



A resolução deste caso implica o reconhecimento de proveitos (rédito da prestação de serviços) no âmbito de um contrato de construção, através da elaboração de três possíveis cenários de facturação emitida durante o período do referido contrato.

**Nota à resolução:**

- A resolução deste caso atende ao cumprimento estrito da problemática do reconhecimento do rédito da prestação de serviços nos períodos contabilísticos apropriados.
- No âmbito de um contrato de construção, deve-se ter em conta que o reconhecimento dos custos inerentes aos mesmos devem ser reconhecidos, em geral, como custos do período em que sejam incorridos.

O próximo exercício (6.2.4), irá introduzir mais pormenorizadamente a problemática do tratamento contabilístico relativo ao reconhecimento dos custos inerentes a um contrato de construção.

**Contabilização – Cenário I**

A Sociedade facturou e recebeu de imediato os montantes facturados em 31/12/N e 31/12/N+1, em função dos autos de medição apresentados ao cliente (Sociedade Inovação, Lda.), nos montantes de 180.000.000 kz em N e 120.000.000 kz em N+1, sendo os referidos montantes, por sua vez, coincidentes com a percentagem de acabamento da obra no final de cada período;

<b>31.1.2.1</b>				<b>62.1.1 (ano N)</b>			
(1a)	180.000.000	180.000.000	(1b)		180.000.000	(1a)	
(2a)	120.000.000	120.000.000	(2b)				
<b>43.1.1</b>				<b>62.1.1 (ano N+1)</b>			
(1b)	180.000.000				120.000.000	(2a)	
(2b)	120.000.000						

(1a) Proveito (rédito) da prestação de serviços durante o primeiro ano do contrato (N)  
 (1b) Recebimento do montante facturado no primeiro ano (N)  
 (2a) Proveito (rédito) da prestação de serviços durante o segundo ano do contrato (N + 1)  
 (2b) Recebimento do montante facturado no segundo ano (N + 1)

**(1a) e (1b) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais	180.000.000	
62.1.1	Prestação de Serviço / Serviços principais / Mercado nacional		180.000.000
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	180.000.000	
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais		180.000.000

Proveito (rédito) reconhecido durante o primeiro ano, coincidente com o valor facturado (em função dos autos de medição e respectiva percentagem de acabamento) = (custos incorridos durante o primeiro ano / custos totais estimados) x valor total do contrato =  $(120.000.000 / 200.000.000) \times 300.000.000 = 180.000.000$

**(2a) e (2b) 31 de Dezembro de N+1**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais	120.000.000	
62.1.1	Prestação de Serviço / Serviços principais / Mercado nacional		120.000.000
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	120.000.000	
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais		120.000.000

Proveito (rédito) reconhecido durante o segundo ano, coincidente com o valor facturado (em função dos autos de medição e respectiva percentagem de acabamento) = (custos incorridos durante o segundo ano / custos totais estimados) x valor total do contrato =  $(80.000.000 / 200.000.000) \times 300.000.000 = 120.000.000$

**Comentário à Resolução (Cenário I)**

O montante facturado pela construtora, corresponde ao rédito apurado no mesmo período segundo o método da percentagem de acabamento, sendo o seu reconhecimento registado na respectiva conta de proveitos.

## Contabilização – Cenário 2



A Sociedade facturou e recebeu de imediato os valores facturados em 31/12/N e 31/12/N+1, apresentando cada uma das facturas o montante de 150.000.000 kz;

31.1.2.1				43.1.1				62.1.1 (ano N)			
(1a)	150.000.000	150.000.000	(1b)	(1b)	150.000.000					180.000.000	(1a)
(2a)	150.000.000	150.000.000	(2b)	(2b)	150.000.000						
31.1.2.1				37.3.2				62.1.1 (ano N+1)			
				(1a)	30.000.000	30.000.000	(2a)			120.000.000	(2a)

(1a) Proveito (rédito) da prestação de serviços durante o primeiro ano do contrato (montante facturado inferior ao rédito do período) (N)  
 (1b) Recebimento do montante facturado no primeiro ano (N)  
 (2a) Proveito (rédito) da prestação de serviços durante o segundo ano do contrato (montante facturado superior ao rédito do período) (N +1)  
 (2b) Recebimento do montante facturado no segundo ano (N +1)

### (1a) e (1b) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais	150.000.000	
37.3.2	Proveitos a facturar / Prestações de serviço	30.000.000	
62.1.1	Prestação de Serviço / Serviços principais / Mercado nacional		180.000.000
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	150.000.000	
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais		150.000.000

Proveito (rédito) reconhecido durante o primeiro ano = (custos incorridos durante o primeiro ano / custos totais estimados) x valor total do contrato =  $(120.000.000 / 200.000.000) \times 300.000.000 = 180.000.000$

Valor facturado no primeiro ano = **150.000.000**

Acréscimo de proveito do período = 180.000.000 (rédito do período) – 150.000.000 (montante facturado) = **30.000.000**

### (2a) e (2b) 31 de Dezembro de N+1

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais	150.000.000	
37.3.2	Proveitos a facturar / Prestações de serviço		30.000.000
62.1.1	Prestação de Serviço / Serviços principais / Mercado nacional		120.000.000
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	150.000.000	
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais		150.000.000

Proveito (rédito) reconhecido durante o segundo ano = (custos incorridos durante o segundo ano / custos totais estimados) x valor total do contrato =  $(80.000.000 / 200.000.000) \times 300.000.000 = 120.000.000$

Valor facturado no segundo ano = **150.000.000**

Redução aos acréscimos de proveitos anteriormente reconhecidos = 150.000.000 (montante facturado) – 120.000.000 (rédito do período) = **30.000.000**



### Comentário à Resolução (Cenário 2)

O montante facturado pela construtora nos dois períodos contabilísticos não corresponde ao rédito apurado nos mesmos.

A utilização do método da percentagem de acabamento que permite o balanceamento entre os custos e os proveitos, dá cumprimento ao pressuposto do acréscimo, reconhecendo os acontecimentos quando ocorrem e não quando são facturados ou pagos.

Assim neste exercício foram reconhecidos e registados como proveitos nos respectivos períodos contabilísticos, não as quantias facturadas mas sim o rédito apurado no correspondente exercício.

### Contabilização – Cenário 3



A Sociedade facturou e recebeu de imediato os valores facturados em 31/12/N e 31/12/N+1, apresentando as referidas facturas os montantes de 200.000.000 kz e 100.000.000 kz, respectivamente.

31.1.2.1			43.1.1			62.1.1 (ano N)		
(1a)	200.000.000	200.000.000	(1b)	200.000.000			180.000.000	(1a)
(2a)	100.000.000	100.000.000	(2b)	100.000.000				
31.1.2.1			37.6.5*			62.1.1 (ano N+1)		
			(2a)	20.000.000	20.000.000	(1a)	120.000.000	(2a)

(1a) Proveito (rédito) da prestação de serviços durante o primeiro ano do contrato (montante facturado superior ao rédito do período)  
 (1b) Recebimento do montante facturado no primeiro ano  
 (2a) Proveito (rédito) da prestação de serviços durante o segundo ano do contrato (montante facturado inferior ao rédito do período)  
 (2b) Recebimento do montante facturado no segundo ano

#### (1a) e (1b) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais	200.000.000	
37.6.5*	Outros valores a receber e a pagar / Proveitos a repartir por períodos futuros / Prestação de serviços		20.000.000
62.1.1	Prestação de Serviço / Serviços principais / Mercado nacional		180.000.000
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	200.000.000	
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais		200.000.000

Proveito (rédito) reconhecido durante o primeiro ano = (custos incorridos durante o primeiro ano / custos totais estimados) x valor total do contrato =  $(120.000.000 / 200.000.000) \times 300.000.000 = 180.000.000$

Valor facturado no primeiro ano = **200.000.000**

Proveitos a repartir por períodos futuros (no segundo ano) = 200.000.000 (montante facturado) – 180.000.000 (rédito do período) = **20.000.000**

#### (2a) e (2b) 31 de Dezembro de N+1

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais	100.000.000	
37.6.5*	Outros valores a receber e a pagar / Proveitos a repartir por períodos futuros / Prestação de serviços	20.000.000	
62.1.1	Prestação de Serviço / Serviços principais / Mercado nacional		120.000.000
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	100.000.000	
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais		100.000.000

Proveito (rédito) reconhecido durante o segundo ano = (custos incorridos durante o segundo ano / custos totais estimados) x valor total do contrato =  $(80.000.000 / 200.000.000) \times 300.000.000 = 120.000.000$

Valor facturado no segundo ano = **100.000.000**

Acréscimo de proveito do período por intermédio da utilização do saldo da conta "proveitos a repartir por períodos futuros" = 120.000.000 (rédito do período) – 100.000.000 (montante facturado) = **20.000.000**

O proveito (rédito) proveniente da prestação de serviços deve ser reconhecido quando estiverem satisfeitas todas as seguintes condições:

- Condições gerais para o seu reconhecimento como proveito.
- A fase de acabamento da transacção à data de balanço possa ser fíavelmente medida.
- Os custos ocorridos ou a ocorrer referentes à transacção possam ser fíavelmente



### Comentário à Resolução (Cenário 3)

A orientação e metodologia seguida na resolução deste problema foi a mesma já explicitada no Comentário à resolução do cenário 2 deste exercício.

\* Devido à inexistência na lista de contas do PGC de uma subconta que permita o registo dos proveitos obtidos em prestações de serviços, que devam ser reconhecidos apenas em exercícios seguintes por forma a dar cumprimento ao princípio da especialização dos exercícios, utilizamos a subconta 37.6.5 – Outros valores a receber e a pagar / Proveitos a repartir por períodos futuros / Prestação de serviços, por nós já sugerida no exercício 6.2.2. .



### Apontamento Fiscal

Ver apontamento fiscal do exercício 6.2.1.

## 6.2.4. Contratos de construção: Proveitos e custos imputáveis a um projecto em curso



A sociedade Construtora Domingos e Domingos, Lda. assinou com a sociedade de Revenda, Lda. um contrato pelo qual se comprometia a construir nos terrenos desta a nova sede social. O contrato estabelecia as seguintes condições:

1. Início previsto das obras: 30 de Junho de N;
2. Valor total do contrato: 30.000.000, Kz a ser facturado e recebido, em duas prestações semestrais, a primeira das quais em 31 de Dezembro de N;
3. Prazo previsto para a conclusão: 30 de Junho de N+1.

A sociedade Construtora Domingos, Lda. iniciou as obras no prazo inicialmente previsto, tendo incorrido durante o ano N nos seguintes custos (dados apurados através da ficha de controlo da obra):

- Materiais incorporados na obra: 2.470.000 Kz;
- Mão-de-obra do pessoal directamente afecto à construção (incluindo encargos sociais, seguros e outros custos com o pessoal): 4.950.000 Kz; e
- Quantia resultante da amortização do imobilizado corpóreo (equipamento básico) utilizado na construção, correspondente a seis meses de utilização: 580.000 Kz.

Em 31 de Dezembro de N estimaram-se que os custos necessários para a conclusão da obra a incorrer em N+1 seriam de 12.000.000 Kz. No entanto, até ao mês de Junho de N+1, os custos reais incorridos encontram-se a seguir especificados:

- Materiais incorporados na obra: 4.370.000 Kz;
- Mão-de-obra do pessoal directamente afecto à construção (incluindo encargos sociais, seguros e outros custos com o pessoal): 7.290.000 Kz;
- Quantia resultante da amortização do imobilizado corpóreo utilizado na construção, correspondente a seis meses de utilização: 630.000 Kz.

Pretende-se o tratamento contabilístico a efectuar pela sociedade Construtora Domingos, Lda. relativamente ao contrato de construção assinado com a sociedade de Revenda, Lda. durante os anos de N e N+1.

### Resolução



A resolução deste caso implica o reconhecimento de proveitos (rédito da prestação de serviços) e custos no âmbito de um contrato de construção.

## Contabilização



MOVIMENTOS CONTABILÍSTICOS RELATIVOS AO ANO DE N										
71.x			73.1.3			72.8.x				
(0)	2.470.000.		(0)	580.000		(0)	4.950.000			
31.1.2.1			43.1.1			37.6.5*				
(1a)	15.000.000	15.000.000	(1b)	15.000.000				3.000.000	(1a)	
						62.1.1				
									12.000.000	(1a)

(0) Custos directamente atribuíveis ao projecto e reconhecidos durante o ano N  
 (1a) Proveito (rédito) da prestação de serviços durante o ano N do contrato (montante facturado superior ao rédito do período)  
 (1b) Recebimento do montante facturado no ano N

## (1a) e (1b) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais	15.000.000	
37.6.5*	Outros valores a receber e a pagar / Proveitos a repartir por períodos futuros / Prestação de serviços		3.000.000
62.1.1	Prestação de Serviço / Serviços principais / Mercado nacional		12.000.000
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	15.000.000	
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais		15.000.000

Proveito (rédito) reconhecido em N = (custos incorridos durante o ano N / custos totais estimados) x valor total do contrato =  
 =  $[(2.470.000 + 4.950.000 + 580.000) / 20.000.000] \times 30.000.000 = 12.000.000$

Valor facturado em N = **15.000.000**

Proveitos a repartir por períodos futuros (em N+1) = 15.000.000 (montante facturado) – 12.000.000 (rédito do período) = **3.000.000**

## Contabilização



MOVIMENTOS CONTABILÍSTICOS RELATIVOS AO ANO DE N+1										
71.x			73.1.3			72.8.x				
(0a)	4.370.000.		(0a)	630.000		(0a)	7.290.000			
31.1.2.1			43.1.1			37.6.5*				
(2a)	15.000.000	15.000.000	(2b)	15.000.000		(2a)	3.000.000	3.000.000	(0b)	
						62.1.1				
									18.000.000	(2a)

(0a) Custos directamente atribuíveis ao projecto e reconhecidos durante o ano N+1  
 (0b) Saldo da conta de proveitos a facturar advindo do ano de N  
 (2a) Proveito (rédito) da prestação de serviços durante o ano N+1 (montante facturado inferior ao rédito do período)  
 (2b) Recebimento do montante facturado no ano N+1

## (2a) e (2b) 30 de Junho de N+1

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais	15.000.000	
37.6.5*	Outros valores a receber e a pagar / Proveitos a repartir por períodos futuros / Prestação de serviços	3.000.000	
62.1.1	Prestação de Serviço / Serviços principais / Mercado nacional		18.000.000
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	15.000.000	
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais		15.000.000

Proveito (rédito) ainda não reconhecido em N+1 = **18.000.000**

Valor facturado em N+1 = **15.000.000**

Acréscimo de proveito do período por intermédio da utilização do saldo da conta "proveitos a repartir por períodos futuros" = 18.000.000 (rédito do período) – 15.000.000 (montante facturado) = **3.000.000**

O proveito (rédito) proveniente da prestação de serviços deve ser reconhecido nos termos do ponto 6.4.2 das Políticas contabilísticas (Prestações de serviços), quando estiverem satisfeitas todas as seguintes condições:

- Condições gerais para o seu reconhecimento como proveito.
- A fase de acabamento da transacção à data de balanço possa ser fiavelmente medida.
- Os custos ocorridos ou a ocorrer referentes à transacção possam ser fiavelmente medidos.

Por outro lado o princípio da especialização dos exercícios obriga a que os custos e os proveitos sejam balanceados por forma a que os réditos só sejam reconhecidos na proporção dos custos efectivamente incorridos.

Enquadrados por estes princípios orientadores, (o regime do acréscimo e as condições para que as prestações de serviço sejam reconhecidas como rédito), um contrato de construção é um caso particular de prestação de serviços devido ao seu carácter muitas vezes plurienal. Geralmente, o período da sua execução abrange mais de um exercício económico, o que coloca o problema da correcta imputação dos custos e do reconhecimento dos réditos no período apropriado.

De acordo com o ponto 7.2.5 das Políticas contabilísticas (Valorimetria), quando a actividade da empresa tenha por objecto contratos de construção plurienais, os trabalhos em curso no final de cada período devem ser determinados usando o método da percentagem de acabamento ou o método do contrato completado.

Relativamente à alteração de estimativa de custos incorridos no período N+1, inicialmente estimado em 12.000.000 Kz, sendo no entanto os custos reais incorridos no montante de 12.290.000 Kz, atendeu-se ao prescrito no ponto 6.4.5 das Políticas contabilísticas (Erros e alterações de políticas contabilísticas), segundo o qual apenas a correcção de erros fundamentais deverá ser reconhecida nos resultados transitados de períodos anteriores. Assim uma estimativa pode necessitar de revisão se ocorrerem alterações nas circunstâncias em que a estimativa se baseou ou em consequência de nova informação, de mais experiência ou de desenvolvimentos subsequentes. Dada a sua natureza, a revisão de uma estimativa não se relaciona com períodos anteriores e não configura a correcção de um erro.

Nesse sentido, o tratamento das alterações de estimativas preconizado no mesmo ponto, refere que "os efeitos das alterações das estimativas contabilísticas são reconhecidas nas Demonstrações de resultados do período corrente, na mesma rubrica usada anteriormente para reconhecer a própria estimativa."

Quanto aos proveitos e custos, define o ponto 6.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares), que são considerados proveitos os inicialmente acordados no contrato e as variações subsequentes (referimos apenas algumas), que possam ocorrer em função de:

- Cláusulas de custo escalonado, para mais;
- Acordos subsequentes entre as partes, para mais ou para menos;
- Para menos, caso haja penalidades por incumprimento na conclusão do contrato

Os proveitos devem ainda antes de ser reconhecidos satisfazer as seguintes condições:

- Haja condições que os tornem prováveis;
- Haja negociações em estado avançado que indiquem que serão aceites;
- Haja expectativas fundamentadas de que as condições serão atingidas; e
- A respectiva quantia possa ser medida com fiabilidade.

Em relação aos custos, não podem ser aceites aqueles que não possam ser atribuídos à actividade do contrato ou que a ele não possam ser imputados como por exemplo:

- Custos administrativos gerais relativamente aos quais o reembolso não esteja especificado no contrato;
- Custos de vender;
- Custos de pesquisa e desenvolvimento quanto aos quais o reembolso não esteja especificado no contrato;
- Depreciação de activos fixos tangíveis ociosos que não sejam usados no contrato.



#### Comentário à Resolução

\* Devido à inexistência na lista de contas do PGC de uma subconta que permita o registo dos proveitos obtidos em prestações de serviços, que devam ser reconhecidos apenas em exercícios seguintes por forma a dar cumprimento ao princípio da especialização dos exercícios, utilizamos a subconta 37.6.5 – Outros valores a receber e a pagar / Proveitos a repartir por períodos futuros / Prestação de serviços, por nós já sugerida no exercício 6.2.2. .



#### Apontamento Fiscal

Ver apontamento fiscal do exercício 6.2.1.

### 6.3. VARIAÇÕES NOS INVENTÁRIOS DE PRODUTOS ACABADOS E DE PRODUÇÃO EM CURSO



A sociedade Produtora Nacional, S.A. no âmbito da sua actividade principal incorreu, durante o mês de Dezembro, nos seguintes custos para a produção de 2.200 unidades do seu único produto:

- Consumo de matérias-primas: 1.000 unidades da matéria-prima A, adquirida a um custo de 3.200 kz; e 3.000 unidades da matéria-prima B, adquirida a um custo de 1700 kz;
- Mão-de-obra directa e custos gerais de produção variáveis imputáveis ao produto: 2.140.000 kz; e
- Gastos gerais de produção fixos imputáveis ao produto: 2.650.000 kz.

Sabe-se ainda que em 30 de Dezembro, a sociedade Produtora Nacional, S.A. vendeu 1.000 unidades do referido produto a um preço unitário de 9.000 kz.

Pretende-se o tratamento contabilístico a efectuar pela sociedade Produtora Nacional, S.A., considerando que no início e no final do mês de Dezembro não existia produção em vias de fabrico.

#### Resolução



Na base desta resolução está o reconhecimento de réditos associados à variação nos inventários de produção, no âmbito de uma sociedade produtora de bens.

#### Contabilização



<b>24.1.x</b>				<b>64.2.x</b>			
(1a)	8.300.000	5.950.000	(2)	(2)	5.950.000	8.300.000	(1a)
(1b)	2.140.000					2.140.000	(1b)
(1c)	2.650.000					2.650.000	(1c)
<b>31.1.2.1</b>				<b>61.1.1</b>			
(3)	9.000.000					9.000.000	(3)

- (1a) Incorporação da matérias-primas na produção em curso  
 (1b) Custo com mão-de-obra directa e gastos gerais de produção variáveis  
 (1c) Custo com os gastos gerais de produção fixos  
 (2) Desreconhecimento dos produtos acabados pela venda  
 (3) Pela venda de produtos acabados e reconhecimento do respectivo proveito (rédito) da venda

**(1a), (1b) e (1c) 30 de Dezembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
24.1.x	Existências - Produtos acabados	13.090.000	
64.2.x	Variação nos inventários de produtos acabados e de produção em curso / Produtos acabados		13.090.000

Consumo da matéria-prima A durante o mês de Dezembro = 1.000 unidades × 3.200 = 3.200.000

Consumo da matéria-prima B durante o mês de Dezembro = 3.000 unidades × 1.700 = 5.100.000

Total do consumo de matérias-primas = 3.200.000 + 5.100.000 = 8.300.000

Custo total da produção = consumo das matérias-primas A e B + mão-de-obra directa e gastos gerais de produção variáveis + gastos gerais de produção fixos = 8.300.000 + 2.140.000 + 2.650.000 = **13.090.000**.

**(2) 30 de Dezembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
64.2.x	Variação nos inventários de produtos acabados e de produção em curso / Produtos acabados	5.950.000	
24.1.x	Existências - Produtos acabados		5.950.000

Custo dos produtos acabados vendidos = [13.090.000 (custo total da produção) / 2.200 (total de unidades produzidas)] × 1.000 (unidades vendidas) = **5.950.000**

**(3) 30 de Dezembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes - correntes / Não grupo / Nacionais	9.000.000	
61.1.1	Vendas / Produtos acabados e intermédios / Mercado nacional		9.000.000

Rédito da venda dos produtos acabados = 1.000 (total de unidades vendidas) × 9.000 (preço de venda unitário) = **9.000.000**

O procedimento contabilístico relativo ao reconhecimento de variações nos inventários da produção (produtos acabados e produção em curso) encontra-se descrito na Nota explicativa à conta 64, sendo esta valorizada pelo custo da produção ou pelo valor das existências finais de produtos acabados e da produção em curso (a crédito) e pelo custo dos produtos vendidos ou valor das existências iniciais de produtos acabados e da produção em curso (a débito).

O saldo desta conta evidenciará a variação ocorrida nos produtos acabados e na produção em curso.

O seguinte esquema reproduz a ideia anteriormente expressa:

71.x	73 - ...	72. - ...
(1) X	(1) Y	(1) Z
75 - ...	43x ou 45.x ...	64
(1) T	X+Y+Z+T (1)	X+Y+Z+T (2)
		24.1 ...
		(2) X+Y+Z+T

(1) Pelos custos incorridos num âmbito de um processo produtivo reconhecidos nas respectivas contas de custos por natureza

(2) Pelos custos incorporáveis ao produto acabado, sendo o balanceamento dos custos reconhecidos efectuados pelo crédito na conta 64

**6.4. TRABALHOS PARA A PRÓPRIA ENTIDADE**

A sociedade de Revenda, Lda. iniciou, em Março de N-1, nos terrenos de que era proprietária, a construção de um segundo armazém, de suporte ao armazém principal da sociedade, tendo durante este ano imputado ao investimento em curso o montante total de 5.500.000 kz.

Durante o ano de N, a sociedade efectuou o seguinte levantamento para identificar os custos incorporáveis ao activo em curso (construção do armazém), com base nos elementos registados na ficha da obra:

- Custos com o pessoal da sociedade de Revenda, Lda. directamente afecto à construção do armazém, imputáveis ao activo em curso, no montante de 1.223.500 kz;
- Custos diversos com fornecimentos e serviços de terceiros reconhecidos como custos do exercício, incorridos em associação directa com a construção do imobilizado corpóreo: 643.600 kz;
- Custo de amortização do exercício de um imobilizado corpóreo especialmente afecto à construção do armazém durante a fase de construção: 325.000 kz; e
- Foram ainda consumidos na produção do activo 20 unidades de uma existência inicialmente adquirido para revenda, a um custo unitário de 1.750 kz (havia no armazém 50 unidades).

Com base nos factos anteriormente apresentados, pretende-se o tratamento contabilístico a efectuar pela sociedade em 31 de Dezembro de N.

## Resolução



Na base desta resolução está o reconhecimento de proveitos (trabalhos para a própria entidade) associados a activos construídos pela própria empresa (activos em curso).

## Contabilização



	14.1		65.1.1		26.x		
(0)	5.500.000		1.223.500	(1a)	(0)	87.500	35.000 (2)
(1a)	1.223.500		643.600	(1b)			
(1b)	643.600		325.000	(1c)			
(1c)	325.000						
(2)	35.000						

(0) Saldo inicial dos investimentos em curso e das mercadorias em armazém  
 (1a) Custos com pessoal afecto à construção do activo em curso  
 (1b) Custos com fornecimentos e serviços de terceiros incorridos em associação com a construção do activo em curso  
 (1c) Custos de amortização de um imobilizado corpóreo afecto ao activo em curso  
 (2) Reconhecimento dos inventários incorporados ao activo em curso

### (1a), (1b) e (1c) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
14.1	Imobilizações em curso / Obra em curso	2.192.100	
65.1.1	Trabalhos para a própria empresa / Para imobilizado / Corpóreo		2.192.100

Custos directamente atribuíveis ao imobilizado corpóreo em curso = Custos com o pessoal + Fornecimentos e serviços de terceiros + custos de amortização = 1.223.500 + 643.600 + 325.000 = **2.192.100**

### (2) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
14.1	Imobilizações em curso / Obra em curso	35.000	
26.x	Existências - Mercadoria x		35.000

De acordo com a Nota explicativa à conta 65, esta conta destina-se a compensar os custos incorridos e registados, por natureza, nas respectivas contas de custos relativos a trabalhos que a entidade tenha realizado para si mesma, sob a sua administração directa, aplicando meios próprios ou adquiridos para o efeito, ou seja a utilização da conta "65 – Trabalhos para a própria empresa" conduz ao balanceamento dos custos reconhecidos no contexto da construção/produção de um activo em curso com os proveitos associados a essa mesma construção/produção,

provocando um impacto nulo em termos de resultados do exercício, uma vez que os custos associados já foram inicialmente reconhecidos nas respectivas contas de custos, designadamente, nas contas 72 – Custos com Pessoal, 73 – Amortizações do exercício, 75.2 – Fornecimentos e Serviços de terceiros, etc.

A transferência das existências para imobilizado corpóreo (em curso), por sua vez, conduz à reclassificação entre contas do activo e não ao reconhecimento de custo do exercício em que a reclassificação foi efectuada, tendo em conta o ponto 7.2.5 das Políticas Contabilísticas (Existências), que estabelece que “[a]lgumas existências podem ser imputadas a outras contas do activo, como por exemplo, existências usadas como um componente de imobilizado corpóreo de construção própria. As existências imputadas desta forma a um outro activo são reconhecidas como um custo durante a vida útil desse activo.”

## 6.5. SUBSÍDIOS A PREÇOS



À empresa XPTO foi atribuído pelo Estado um subsídio de 100 kz por kg vendido de um determinado produto. A empresa vendeu 3000 kg desse produto durante o mês de Março. O subsídio foi pago 30 dias depois.

Com base nos factos anteriormente apresentados, pretende-se o tratamento contabilístico a efectuar pela empresa referente ao subsídio atribuído pelo Estado.

### Resolução



? Na base desta resolução está o reconhecimento de proveitos associados a um subsídio a preços concedido por um organismo público.

### Contabilização



34.8.x		43.1.1		61.5.x	
(1)	300.000	300.000	(2)	(2)	300.000
					(1)

(1) Pelo reconhecimento do subsídio a receber do Estado  
(2) Pelo recebimento do subsídio

#### (1) 31 de Março

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
34.8.x	Estado / Subsídios a preços	300.000	
61.5.x	Vendas / Subsídios a preços		300.000

#### (2) 31 de Abril

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	300.000	
34.8.x	Estado / Subsídios a preços		300.000

Subsídios são auxílios na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as actividades operacionais dessa entidade. Os subsídios podem revestir a forma de empréstimos a fundo perdido isto é, empréstimos em que o emprestador se compromete a renunciar ao seu reembolso sob certas condições prescritas.

Segundo o ponto 6.4.4 das Políticas Contabilísticas (Subsídios), estes só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:

- A empresa cumprirá as condições a ela associadas, e

- Os subsídios serão efectivamente recebidos.
- Contudo, o recebimento do subsídio, por si só, não prova que de facto as condições do subsídio foram ou irão ser cumpridas.
- O rédito proveniente de subsídios deve ser reconhecido durante os períodos necessários para os balançar com os custos relacionados que se pretende que eles compensem, numa base sistemática.

Por esta razão, o rédito proveniente de subsídios deve ser reconhecido pela sua totalidade, no exercício em que se tome recebível no caso dos subsídios:

- Se destinarem a investimentos em activos não amortizáveis.
- Revestirem a forma de uma doação de um activo não amortizável.
- Se destinarem a compensar custos ou perdas incorridos em períodos contabilísticos anteriores.
- Se destinarem a dar imediato apoio financeiro à empresa sem quaisquer custos actuais ou futuros relacionados.



#### Comentário à Resolução

O subsídio a preços, destinado a compensar os preços de venda que tenham sido fixados pelo Estado (diferencial entre o preço de venda estabelecido pela empresa e o preço de venda ao público), foi registado na conta 34.8 aquando da sua atribuição por contrapartida da conta 65.1. Após o seu recebimento a conta 34.8 foi saldada por contrapartida de meios monetários.

Caso o Estado atribuisse um subsídio à exploração, este seria reconhecido na conta 63.3 – Subsídios à exploração (a crédito) por contrapartida conta 37.9 – Outros valores a receber e a pagar, no momento da sua atribuição, sendo esta conta creditada pelo pagamento do mesmo.

## 6.6. REPOSIÇÃO DE PROVISÕES E ANULAÇÃO DE AMORTIZAÇÕES EXTRAORDINÁRIAS

### 6.6.1. Anulação de amortização extraordinária em imobilizados corpóreos



A sociedade Reverter e Avançar, Lda., após uma análise efectuada aos seus imobilizados corpóreos em 31 de Dezembro de N-1, constatou, após a avaliação do justo valor menos os custos de vender solicitada a peritos do sector imobiliário, que um terreno utilizado pela sociedade como parque de estacionamento para os seus colaboradores e clientes, adquirido em N-4 a um custo total de 150.000.000 kz, apresentava uma amortização extraordinária no montante de 15.000.000 kz, em função do decréscimo de valor verificado relativamente aos imóveis situados naquela zona.

No entanto, tendo-se iniciado em N a construção de um centro de congressos internacional de grande dimensão, tal facto resultou em que o justo valor menos os custos de vender estimado pelos avaliadores ascendesse, em 31 de Dezembro de N, a 160.000.000 kz.

Com base nos factos anteriormente apresentados, pretende-se o tratamento contabilístico a efectuar pela sociedade Reverter e Avançar, Lda., em 31 de Dezembro de N, tendo em conta que a sociedade utiliza o modelo do custo como modelo de valorimetria subsequente aplicável aos seus imobilizados corpóreos.

#### Resolução



Na base desta resolução está o reconhecimento da anulação de amortização extraordinária em activos não correntes, nomeadamente, de um imobilizado corpóreo.

## Contabilização



11.1.2		18.1.8.1*			68.2.1	
(0)	150.000.000	(1)	15.000.000	15.000.000	(0)	15.000.000 (1)

(0) Saldo inicial do imobilizado corpóreo (quantia bruta e amortizações extraordinárias acumuladas em 01 de Janeiro de N)  
 (1) Anulação da amortização extraordinária

### (I) 31 Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
18.1.8.1*	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Extraordinárias / Terrenos e recursos naturais	15.000.000	
68.2.1	Anulações de amortizações extraordinárias / Imobilizações Corpóreas / Terreno x		15.000.000

Anulação da amortização extraordinária = justo valor menos custos de vender do terreno em 31 de Dezembro de N – quantia registada do terreno em 31 de Dezembro de N-1, até ao máximo da amortização extraordinária anteriormente reconhecida = (160.000.000 – 135.000.000), até ao máximo de 150.000.000 = 25.000.000, até ao máximo de 15.000.000 = **15.000.000**.

Com base na informação prestada pelos peritos avaliadores do sector imobiliário, de modo a comparar a quantia registada do activo com o valor recuperável à data do relato (data em que a estimativa é efectuada), o ponto 7.2.2 das Políticas contabilísticas (Imobilizações corpóreas) refere que as amortizações extraordinárias devem ser revertidas se cessarem os motivos que as originaram, procedeu-se à reversão/anulação da amortização extraordinária.

Relativamente à reversão/anulação da amortização extraordinária, o aumento da quantia registada do bem não deve exceder a quantia registada atribuível a uma reversão/anulação de uma amortização extraordinária que teria sido determinada (líquida de amortização) se nenhuma amortização extraordinária tivesse sido reconhecida no activo em anos anteriores.

Devem também os encargos com a amortização serem ajustados nos períodos futuros, de modo a imputar a quantia registada revista do activo, menos o seu valor residual (se o houver), numa base sistemática, durante a sua vida útil remanescente.



### Comentário à Resolução

\* Devido à inexistência na lista de contas do PGC de uma subconta que permita o registo das amortizações extraordinárias, diferenciando-as das amortizações acumuladas em geral, utilizamos a subconta 18.1.8.1 – Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Extraordinárias / Terrenos e recursos naturais, por nós já sugerida na classe I, para que a entidade possa com maior segurança não só verificar os limites fiscais impostos pelo Código do Imposto Industrial mas também proceder à reversão/anulação das mesmas caso isso se justifique.



### Apontamento Fiscal

A anulação da amortização extraordinária terá o tratamento fiscal em função da amortização extraordinária que lhe deu origem.

## 6.6.2. Reposição de provisões em existências



Uma análise das existências da sociedade Reverter e Avançar, Lda. em 31 de Dezembro de N-1, permitiu constatar as seguintes situações:

- 300 unidades da mercadoria A, adquirida a um custo unitário de 17.500 Kz, apresentava um valor realizável líquido de 14.500 Kz.
- 200 unidades da mercadoria B, adquiridas a um custo unitário de 15.000 Kz, encontravam-se parcialmente danificadas, apresentando um valor de mercado não superior a 80% do seu custo de aquisição, tendo a sociedade ainda de incorrer num custo de 10% do produto da venda das mercadorias a título de comissão.

No entanto, e não tendo estas existências sido alienadas até 31 de Dezembro de N, constatou-se a seguinte situação

- Uma nova avaliação à mercadoria A permitiu constatar um aumento da estimativa do valor realizável líquido unitário para 18.000 Kz, em virtude de alterações na preferência dos consumidores então constatada;
- A sociedade levou a efeito um plano de recuperação parcial dos danos verificados na mercadoria B, processo que incrementou o custo unitário das referidas mercadorias em 750 Kz ao mesmo tempo em que o valor realizável líquido unitário estimado em 31 de Dezembro de N se alterou para 14.000 Kz mantendo-se no entanto os custos de comissão inicialmente estimados (10% do produto da venda).

Com base nos factos anteriormente apresentados, pretende-se o tratamento contabilístico a efectuar pela sociedade Reverter e Avançar, Lda. em 31 de Dezembro de N.

## Resolução



Na base desta resolução está o reconhecimento da reposição da provisão em existências.

## Contabilização



29.6.x				68.1.1.5			
(1)	900.000	900.000	(0)		900.000	(1)	
(2)	210.000	840.000	(0)		210.000	(2)	

- (0) Saldo inicial das provisões anteriormente reconhecidas  
 (1) Reposição da provisão em 31 de Dezembro de N da mercadoria A  
 (2) Reposição da provisão em 31 de Dezembro de N da mercadoria B

### (1) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
29.6.x	Provisão para depreciação de existências / Mercadoria A	900.000	
68.1.1.5	Reposição de provisões / Existências / Mercadoria A		900.000

Reposição de provisão = aumento do VRL à data da nova avaliação, considerado até ao limite do custo inicialmente reconhecido das existências = 300 unidades  $\times$  (17.500 - 14.500) = **900.000**

### (2) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
29.6.x	Provisão para depreciação de existências / Mercadoria B	210.000	
68.1.1.5	Reposição de provisões / Existências / Mercadoria B		210.000

#### Provisão inicialmente reconhecida

Custo de aquisição = 200 unidades  $\times$  15.000 = 3.000.000  
 VRL (em 31/12/N-1) = Valor de mercado - Custo de vender (estimados) = 200  $\times$  12.000 - 10% (200  $\times$  12.000) = 2.400.000 - 240.000 = 2.160.000 (sendo os 12.000 = 15.000  $\times$  80%)  
 Provisão inicialmente reconhecida = 3.000.000 - 2.160.000 = 840.000

#### Cálculo da necessidade de reforço ou de reposição em 31/12/N

Custo de aquisição (novo custo após plano de recuperação) = 200  $\times$  (15.000 + 750) = 3.150.000  
 VRL (em 31/12/N) = 200  $\times$  14.000 - 10% (200  $\times$  14.000) = 2.520.000  
 Diferença entre o Custo de aquisição (revisto com o plano de recuperação) e o VRL em 31/12/N = 3.150.000 - 2.520.000 = 630.000

Reposição da provisão anteriormente reconhecida = provisão acumulada - provisão necessária = 840.000 - 630.000 = **210.000**

Em cada período subsequente deve ser feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente resultavam no ajustamento ao valor das existências deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias económicas, a

quantia da provisão é revertida, sendo a reposição limitada à quantia da provisão original, de modo a que a nova quantia escriturada (valor registado) seja o valor mais baixo entre o custo e o valor realizável líquido revisto.



### Apontamento Fiscal

Ver apontamento fiscal do exercício 2.3.1.

## 6.6.3. Reposição de provisões – Cobranças duvidosas



Relativamente às dívidas dos seus clientes, a sociedade Reverter e Avançar, Lda., havia reconhecido no período N–1 uma provisão para cliente de cobrança duvidosa relativamente a 25% de uma dívida de um cliente, inicialmente reconhecida pelo montante de 8.400.000 Kz. Uma reestruturação entretanto ocorrida no cliente e o interesse no restabelecimento das relações comerciais então demonstrado, permitiu verificar que a provisão anteriormente reconhecida já não se justificava, prevendo-se para breve a liquidação da dívida na íntegra.

Pretende-se o tratamento contabilístico a efectuar pela sociedade Reverter e Avançar, Lda., em 31 de Dezembro de N, com base nos factos anteriormente apresentados.

### Resolução



Na base desta resolução está o reconhecimento da reposição de provisão para cobranças duvidosas.

### Contabilização



31.1.2.1		38.1.1.2			68.1.2.1		
(0)	8.400.000	(1)	2.100.000	2.100.000	(0)	2.100.000	(1)
(0)	Saldo inicial da dívida do cliente (reconhecimento inicial e provisões acumuladas anteriormente reconhecidas)						
(1)	Reposição da provisão						

#### (1) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
38.1.1.2	Provisões para cobranças duvidosas / Provisões para clientes / Clientes / Não grupo	2.100.000	
68.1.2.1	Reposição de provisões / Cobranças Duvidosas / Clientes		2.100.000

Se num período subsequente, a quantia recuperável da dívida a receber aumentar e tal aumento estiver objectivamente relacionado com um evento ocorrido após o reconhecimento da provisão (como por exemplo uma melhoria na notação de risco do devedor), a entidade deve proceder à reposição da provisão anteriormente reconhecida. A quantia da reposição terá como limite a quantia da provisão anteriormente reconhecida, consequentemente, o valor registado dessa dívida a receber após a reposição não poderá ser superior ao que seria se a provisão não tivesse sido anteriormente reconhecida.

De acordo com a Nota explicativa à conta 38, as provisões são criadas por contrapartida das correspondentes contas de custos e são corrigidas ou anuladas, quando, respectivamente, se reduzam ou cessem os motivos que as originaram.



### Comentário à Resolução

Considerámos que esta dívida do cliente, estava registada na conta 31.1.2.1 e a respectiva provisão acumulada registada na conta 38.1.1.2, sendo neste caso a conta 68.1.2.1 a registar a respectiva reposição.

Caso esta dívida tivesse sido previamente transferida para a conta 31.8.1 – Clientes de cobrança duvidosa, antes do registo da provisão, então esse registo estaria na conta de provisões acumuladas 38.1.3.2, que seria agora debitada pela reposição e nesta situação a conta de proveitos a registar a reposição seria a 68.1.2.3



### Apontamento Fiscal

Ver apontamento fiscal do exercício 3.8.1

## 6.7. OUTROS PROVEITOS E GANHOS NÃO OPERACIONAIS

### 6.7.1. Proveitos derivados da negociação de royalties



A editora Inatingível, Lda., no âmbito das suas actividades de publicação e comercialização de livros, adquiriu por 500.000 Kz, em 02 de Janeiro, direitos de utilização e comercialização de uma obra de um autor alemão, por um período de 5 anos.

Em 10 de Janeiro cedeu os direitos de utilização da mesma a outra editora (editora Kapa), tendo recebido 300.000 Kz, por transferência bancária no dia 15 de Janeiro.

Pretende-se a contabilização dos factos anteriormente apresentados directamente relacionados com a negociação dos direitos de autor cedidos pela editora Inatingível, Lda.

#### Resolução



? Na base desta resolução está o reconhecimento de proveitos derivados da negociação de direitos de autor (*royalties*).

#### Contabilização



12.3.x		37.9.x				63.2	
(0)	500.000	(1)	300.000	300.000	(2)		300.000 (1)
		43.1.1				34.1.1.2.1*	
		(2)	297.000			(2)	3.000

- (0) Saldo inicial do activo (aquisição em 2 de Janeiro dos direitos por 5 anos)  
 (1) Proveito associado à negociação de direitos de autor (*royalties*)  
 (2) Recebimento do valor facturado

#### (1) 10 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.9.x	Outros valores a receber e a pagar / Editora Kapa	300.000	
63.2	Outros proveitos operacionais / <i>Royalties</i>		300.000

#### (2) 15 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	297.000	
34.1.1.2.1*	Estado / Imposto sobre os lucros / Ano 201x / Retenções efectuadas por terceiros / Rendimentos de Capitais	3.000	
37.9.x	Outros valores a receber e a pagar / Editora Kapa		300.000

De acordo com o ponto 6.4.3 das Políticas contabilísticas (*Royalties*), "o rédito proveniente de *royalties* deve ser reconhecido quando estiverem satisfeitas as condições gerais para reconhecimento de réditos. O reconhecimento do mesmo deve ser feito na base da especialização dos exercícios de acordo com a substância do contrato existente.



### Comentário à Resolução

Caso o período de cedência dos direitos de autor se prolongasse para além do presente exercício económico mas tivesse sido facturado na totalidade no presente ano, com base no princípio da especialização dos exercícios seria creditada a conta 37.6 – Proveitos a repartir por períodos futuros pelo valor remanescente, podendo para uma melhor informação ser criada a subconta 37.6.6 – Outros valores a receber e a pagar / Proveitos a repartir por períodos futuros / *Royalties*.

Admitimos neste exercício que, por uma questão operacional, a empresa procede ao registo contabilístico da liquidação do Imposto de Selo apenas no final do mês, em função do apuramento das quantias recebidas.

\* Devido à existência de vários impostos no normativo fiscal do país, optamos por utilizar uma subconta específica para a retenção 34.1.1.2.1 – Estado / Imposto sobre os lucros / Ano 201x / Retenções efectuadas por terceiros / Rendimentos de Capitais, já sugerida na introdução ao ponto 3.4 da classe de terceiros deste livro, por forma a prestar uma melhor informação quer ao órgão de gestão da empresa quer ao Estado.



### Apontamento Fiscal

A retribuição pelo uso de equipamento industrial, comercial ou científico é considerada como pagamento de *royalties*. O recebimento desses *royalties* estão sujeitos a retenção na fonte à taxa de 10%, em sede de Imposto sobre a Aplicação de Capitais.

## 6.7.2. Venda de imobilizado corpóreo



A sociedade de Desenvolvimento Nacional, S.A. adquiriu em 02 de Janeiro de N-3 uma máquina (material industrial) para a sua actividade industrial a um custo de aquisição de 15.000.000, Kz tendo definido para este imobilizado corpóreo uma vida útil de quatro anos e um valor residual nulo.

Em 02 de Janeiro de N, em conformidade com os planos de renovação tecnológica do parque industrial da sociedade, a sociedade decidiu proceder à venda da referida máquina, tendo sido esta negociada a um valor de 4.000.000 Kz.

Pretende-se o tratamento contabilístico correspondente aos factos anteriormente apresentados.

### Resolução



Na base desta resolução está o reconhecimento de ganhos derivados da alienação de activos não correntes, nomeadamente, imobilizados corpóreos.

### Contabilização



<b>11.3.1</b>				<b>18.1.3</b>			
(0)	15.000.000	15.000.000	(2)	(2)	11.250.000	11.250.000	(0)
<b>37.2.1</b>				<b>68.3.1</b>			
(1)	4.000.000			(2)	15.000.000	4.000.000	(1)
						11.250.000	(2)

- (0) Saldo inicial da máquina adquirida (custo de aquisição e amortização acumulada)
- (1) Pela venda da máquina reconhecida no imobilizado corpóreo
- (2) Pelo desconhecimento da máquina vendida

#### (1) 02 de Janeiro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.2.1	Vendas de imobilizado / Corpóreo	4.000.000	
68.3.1	Ganhos em Imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas		4.000.000

## (2) 02 de Janeiro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	11.250.000	
68.3.1	Ganhos em Imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas		11.250.000
68.3.1	Ganhos em Imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas	15.000.000	
11.3.1	Imobilizações corpóreas / Equipamentos básico / Material industrial		15.000.000

De acordo com o ponto 3.2 das Notas explicativas (Definições e situações particulares), “[as] perdas ou ganhos resultantes da alienação de um elemento das imobilizações corpóreas são determinadas pela diferença entre o produto líquido estimado das alienações e a quantia pela qual o activo se encontra registado (valor bruto deduzido das correspondentes amortizações) e devem ser reconhecidos como perdas ou ganhos na Demonstração de resultados, consoante o apropriado”. Deste modo a entidade consegue apurar após a alienação do mesmo se obteve um lucro ou prejuízo com a sua venda, não levando apenas em linha de conta os fluxos monetários das transacções (compra e venda), mas também os benefícios económicos consumidos ao longo da sua vida útil (amortizações).

**Comentário à Resolução**

Caso esta venda resultasse uma menos valia a conta a utilizar não seria a conta 68.3.1, mas sim a conta 78.3.1.

**Apontamento Fiscal**

O ganho reconhecido com a venda do imobilizado, constitui um proveito tributável do período em sede do Imposto Industrial.

### 6.7.3. Imputação dos subsídios para meios fixos e investimentos aos proveitos do período



A sociedade Isabel e Carvalho, Lda. recebeu do Estado um subsídio não reembolsável para aquisição de uma máquina (ferramenta industrial), (correspondente a 50% do valor de aquisição). A máquina foi adquirida em Janeiro de N a um custo de aquisição de 1.000.000 kz, tendo-lhe sido atribuída uma vida útil de 4 anos, não tendo sido estimado qualquer valor residual.

Pretende-se o tratamento contabilístico a efectuar pela sociedade Isabel e Carvalho, Lda. em 31 de Dezembro de N.

**Resolução**

Na base desta resolução está a imputação de um subsídio (não reembolsável) para aquisição de um imobilizado corpóreo a proveitos do exercício.

**Contabilização**

<b>11.3.2</b>		<b>18.1.3</b>		<b>37.6.3</b>	
(0)	1.000.000	250.000	(1)	(2)	125.000
					500.000
					(0)
		<b>73.1.3</b>		<b>63.4</b>	
		(1)	250.000		125.000
					(2)

(0) Saldo inicial da máquina adquirida e do subsídio atribuído

(1) Reconhecimento da amortização do período

(2) Imputação dos subsídios a proveito do período

**(1) 31 de Dezembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	250.000	
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		250.000

Amortização do exercício = custo de aquisição da máquina / anos de vida útil inicialmente definida = 1.000.000 / 4 (anos) = **250.000**

**(2) 31 de Dezembro**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.6.3	Proveitos a repartir por períodos futuros / Subsídios para investimento	125.000	
63.4	Outros proveitos operacionais / Subsídios ao investimento		125.000

Imputação do subsídio a proveito do exercício = % do subsídio relacionado com a aquisição do activo x custo de amortização reconhecido no exercício = (500.000 / 1.000.000) x 250.000 = 50% x 250.000 = **125.000**

**Comentário à Resolução**

Tal como já descrito no exercício 6.5, o rédito proveniente de subsídios deve ser reconhecido durante os períodos necessários para os balancear com os custos relacionados que se pretende que eles compensem, numa base sistemática. Esta orientação, implica que o reconhecimento do rédito associado ao subsídio se faça de uma forma sistemática ao longo da sua vida útil, por forma a ser balanceado com o reconhecimento dos custos do activo inerente à sua atribuição, por via das amortizações, nos termos do ponto 13.1 das Notas explicativas (conteúdo das Rúbricas).

**6.7.4. Rendimentos de investimentos financeiros em imóveis**

A sociedade Investir e Avançar, S.A., que actua no âmbito da área de negócios relativa à consultoria empresarial, é proprietária de um terreno adquirido exclusivamente para investimento, e que se encontra arrendada a uma terceira entidade, a sociedade Fernando e Pereira, Lda., pelo montante mensal de 300.000 kz, sujeitos à retenção na fonte de à taxa de 15%.

A sociedade Investir e Avançar, S.A. reconheceu o terreno como investimento em imóveis no conjunto das suas propriedades. Sabe-se que em 29 de Dezembro, a sociedade Investir e Avançar, S.A. recebeu o montante equivalente ao pagamento da renda relativa a este último mês, líquido da retenção na fonte efectuada.

Pretende-se o tratamento contabilístico a adoptar pela sociedade Investir e Avançar, S.A., relativamente ao reconhecimento da renda relativa ao mês de Dezembro.

**Resolução**

Na base desta resolução está o reconhecimento de proveitos relacionados com o arrendamento de um activo reconhecido nas contas do locador como investimento financeiro em imóveis.

**Contabilização**

13.4.x	37.9.x	66.4.x
(0) 175.000.000	(1) 300.000      300.000 (1)	300.000 (1)
	43.1.1	34.1.x*
	(1) 255.000	(1) 45.000

(0) Saldo inicial do investimento financeiro em imóveis  
(1) Proveito referente ao investimento financeiro relativo ao mês de Dezembro

## (1) 29 de Dezembro

N.º conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.9.x	Outros valores a receber e a pagar	300.000	
66.4.x	Rendimentos de investimentos em imóveis / Imóvel x		300.000
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	255.000	
34.1.x*	Retenções efectuadas por terceiros	45.000	
37.9.x	Outros valores a receber e a pagar / Sociedade Fernando e Pereira, Lda		300.000

A locação é um acordo estabelecido em que um dos contratantes cede (locador) ao outro (locatário) o direito à utilização de determinados activos por um período de tempo, tendo como contraprestação um pagamento ou série de pagamentos.

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

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



### Comentário à Resolução

As disposições constantes das normas da *International Federation of Accountants* referentes à contabilização das locações, estão temporariamente excluídas deste Plano Geral de Contabilidade. As entidades que julguem necessária a introdução destas disposições de modo a proporcionarem uma informação da posição financeira da empresa na sua plenitude, podem fazê-lo desde que sigam as referidas disposições, quer quanto ao registo quer quanto à divulgação dos factos e acontecimentos, tal como previsto no ponto 4.2 da introdução (Exclusões temporárias).

Neste exercício, como não está preenchidos nenhum dos requisitos acima enunciados para que a locação pudesse ser qualificada como financeira, estamos então perante uma locação operacional. O proveito da locação proveniente de uma locação operacional deve ser reconhecido numa base de linha recta durante o prazo da locação, salvo se outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal em que o benefício do uso do activo locado seja diminuído.

A passagem do recebimento da renda por uma conta de terceiros, nomeadamente pela conta 37.9 – Outros valores a receber e a pagar, não sendo obrigatória, auxilia no controlo contabilístico e no cumprimento de determinadas obrigações fiscais.

\*A conta de registo deverá ser uma subconta da conta 34.1 de acordo com a estrutura de contas organizada por cada entidade. A conta poderia ser por exemplo 34.1.1.2 se utilizássemos a organização de subcontas que sugerimos no ponto 3.4.



### Apontamento Fiscal

Os proveitos resultantes de investimentos em imóveis, estão sujeitos a retenção na fonte de acordo com o Código do Imposto Predial Urbano.

## 6.8. JUROS E OUTROS PROVEITOS SIMILARES

### 6.8.1. Juros de depósitos bancários



A sociedade Investir e Avançar, S.A. constituiu, em 15 de Novembro, um depósito a prazo com vencimento não renovável a 3 meses da data da constituição no montante de 10.000.000 Kz. Os juros do depósito encontram-se fixados em 0,50% (taxa efectiva trimestral).

Pretende-se o tratamento contabilístico a adoptar pela sociedade Investir e Avançar, S.A., em 31 de Dezembro, com base nas informações anteriormente apresentadas.

### Resolução



? Na base desta resolução está o reconhecimento do proveito (juros) de um depósito a prazo.

### Contabilização



42.1.1		37.3.3		66.1.5*	
(0)	10.000.000	(1)	25.000	25.000	(1)

(0) Saldo inicial dos depósitos bancários (a prazo)  
(1) Reconhecimento do proveito (rédito) dos juros de depósitos bancários

#### (1) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.3.3	Proveitos a facturar / Juros	25.000	
66.1.5*	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Juros / De aplicações de tesouraria		25.000

Juros do depósito durante o período =  $[10.000.000 \text{ (capital depositado)} \times 0,50\% \text{ (taxa efectiva trimestral)}] / 2 \text{ (proporção do tempo entre o período total do vencimento de juros e o reconhecimento do rédito)} = 25.000$ .

O ponto 6.4.6 das Políticas contabilísticas (Juros), prescreve que o “rédito proveniente de juros deve ser reconhecido quando estiverem satisfeitas condições gerais para o reconhecimento de réditos. O reconhecimento deve ser feito numa base de proporcionalidade de tempo que tome em consideração o rendimento efectivo do activo”.



#### Comentário à Resolução

\* Na lista de contas esta conta “Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Juros / De aplicações de tesouraria” surge com o número (código) que se utilizou, 66.1.5, mas admite-se que este código possa vir a ser rectificado pois na lista de contas do PGC encontra-se antes do código 66.1.4 podendo indiciar tratar-se de uma gralha e o numero correcto possa vir a ser 66.1.3 e nesse sentido possa vir a ser alterado.



#### Apontamento Fiscal

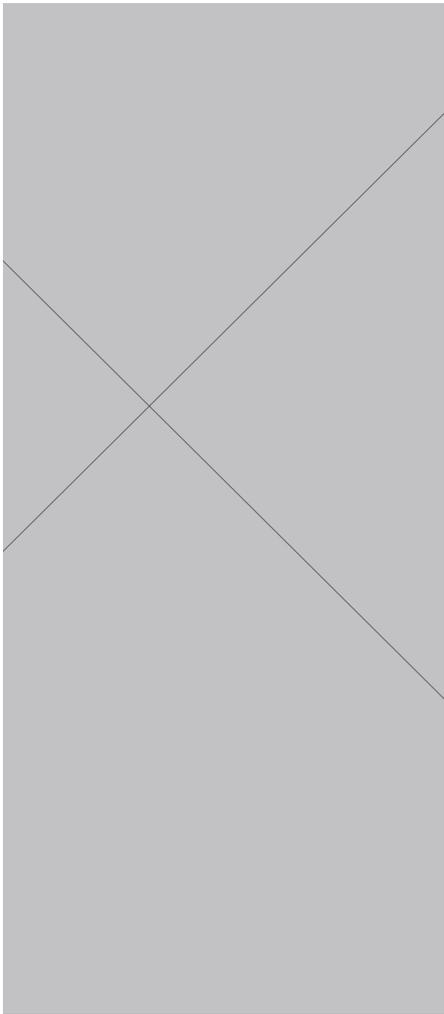
Os proveitos resultantes de aplicações financeiras (Juros), estão sujeitos a retenção na fonte como previsto no Código do Imposto sobre a Aplicação de Capitais.



**7.**

---

**CUSTOS  
E PERDAS  
POR NATUREZA**





## 7. CUSTOS E PERDAS POR NATUREZA

As demonstrações financeiras são elementos que proporcionam informação sobre os efeitos de acontecimentos passados de uma entidade, através de uma representação esquematizada da posição financeira e das transacções da mesma.

A esquematização do desempenho de uma entidade é, segundo o ponto 2.2 das Demonstrações financeiras (Desempenho), útil para prever “a capacidade da entidade para gerar fluxos de caixa a partir de recursos básicos existentes” mas também “as alterações potenciais nos recursos económicos que seja provável que ela controle no futuro”.

Assim, a Demonstração de Resultados, elemento integrante das demonstrações financeiras, tem como propósito evidenciar contabilisticamente “a composição do resultado formado num determinado período de operações de uma entidade”, segundo o ponto 3.1 das Demonstrações financeiras (Conceito). Para que isso seja possível, é necessário agregar essa informação (baseada nas transacções da entidade) em duas classes, uma para os proveitos e outra para os custos.

Neste capítulo iremos tratar de várias temáticas relacionadas com a classe de custos, que vão desde o reconhecimento como custo até ao tratamento de questões específicas como o custo das mercadorias vendidas, custos com o pessoal, amortizações, fornecimentos e serviços de terceiros, provisões, etc. Estes exercícios devem ser complementados com outros existentes ao longo do livro acerca desta temática.

### Definições e problemáticas relacionadas com o reconhecimento de custos.

Os custos representam um conceito abrangente, dado englobar os custos propriamente ditos e as perdas. Define-se por representar uma “diminuição nos benefícios económicos, durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou perda de valor de activo e passivos que resultem em diminuição do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio.”

Estes conceitos (custos e perdas) são diferenciados, abrangendo o primeiro os custos que resultam do decurso das actividades ordinárias ou correntes da entidade, como por exemplo o custo das vendas, os salários, as amortizações ou as provisões. O segundo engloba outros itens que satisfaçam a definição de custos e que podem, ou não, surgir no decurso das actividades correntes da entidade, como por exemplo os resultantes da alienação de activos não correntes, de sinistros, entre outros.

Relativamente ao reconhecimento destes elementos, o critério para reconhecimento de custos é abordado nas políticas contabilísticas, no seu ponto 6.5 preconizando que “Os custos são reconhecidos na demonstração dos resultados, quando tenha surgido uma diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição num activo, ou com um aumento de um passivo e que possam ser mensurados com fiabilidade”. Isto significa, que o reconhecimento de custos ocorre simultaneamente com o reconhecimento de um aumento de passivos ou de uma diminuição de activos (por exemplo, o acréscimo de direitos dos empregados ou a amortização de um equipamento).

O mesmo ponto refere ainda que, “quando se espera que surjam benefícios económicos durante alguns períodos contabilísticos e o proveito ou o ganho associado só possa ser determinado de uma forma geral ou indirectamente, o critério de balanceamento determina que os custos sejam reconhecidos na base de procedimentos sistemáticos e racionais de imputação”.

Um custo é imediatamente reconhecido quando a despesa não produza benefícios económicos futuros ou estes não se qualifiquem ou deixem de qualificar-se para reconhecimento no balanço como um activo.

As questões que se levantam no contexto dos custos focam-se fundamentalmente nos seguintes aspectos:

- a) No momento do reconhecimento dos custos e sua imputação aos períodos contabilísticos apropriados;
- b) Valorimetria apropriada dos custos em cada período contabilístico; e
- c) Distinção entre os diferentes tipos de custos / perdas.

## 7.1. CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS E DAS MATÉRIAS CONSUMIDAS

A conta referente ao custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas é utilizada para o reconhecimento do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, quer pela sua venda quer pela sua integração no processo produtivo.

Caso a entidade disponha de inventário permanente, esta conta será movimentada ao longo do ano sempre que ocorram as referidas saídas.

Caso a entidade opte pelo o sistema de inventário intermitente, esta conta será movimentada, apenas, no termo do exercício a débito, por contrapartida das contas de existências, pelo valor inicial destas e pela conta 21- compras, pelo valor das compras efectuadas. A crédito por contrapartida das contas de existências pelo valor das existências finais (valor esse, encontrado através da contagem física).

### 7.1.1. Apuramento do custo da mercadoria vendida em sistema de inventário permanente



Uma determinada entidade retalhista vendeu a crédito, em 12 de Março, 1000 unidades de uma mercadoria, pelo preço unitário de 750 kz. O preço de venda das mercadorias foi calculado com uma margem de 25% sobre o custo de aquisição das mesmas.

Pretende-se o tratamento contabilístico dos factos acima apresentados, sabendo que a entidade utiliza o Sistema de Inventário Permanente (SIP).

#### Resolução



Na base desta resolução está o reconhecimento do proveito e do custo associados à venda de mercadorias.

#### Contabilização



31.1.2.1	61.3.1
(1) 750.000	750.000 (1)
71.6*	26.x**
(2) 600.000	(0) 6.000.000 600.000 (2)

(0) Situação em 12 de Março (admitindo que havia 1.000 unidades = 1.000 × 600 = 600.000)  
 (1) Reconhecimento do réditto da venda de mercadorias  
 (2) Reconhecimento do custo com a mercadoria vendida

#### (1) 12 de Março

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes – correntes / Não grupo / Nacionais	750.000	
61.3.1	Vendas / Mercadorias / Mercado nacional		750.000

#### (2) 12 de Março

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
71.6*	Custo das existências vendidas / Mercadorias	600.000	
26.x**	Existências / Mercadoria x		600.000

#### Cálculo do preço de custo da mercadoria vendida

Quantidade vendida – 1000 unidades

Preço de venda unitário – 750

Valor de venda = 1.000 × 750 = 750.000

Margem de comercialização – 25% sobre o custo de aquisição

Preço de venda (PV) = Custo de aquisição (CA) + Margem de Comercialização(MC) = CA + 0,25 CA = PV = 1,25 CA

CA = 750 / 1,25 = 600 por unidade

Custo da mercadoria vendida = 600 × 1.000 = 600.000

Nesta resolução atendeu-se ao conceito do balanceamento entre custos e proveitos referido no ponto 4.2 das Políticas contabilísticas – Acréscimo, segundo o qual “as despesas são reconhecidas na demonstração de resultados na base do relacionamento directo entre os custos incorridos e os ganhos que lhe estão associados”. Assim, o reconhecimento do rédito associado a esta venda obriga ao reconhecimento do custo inerente suportado para efectivar a transacção.



### Comentário à Resolução

\* Utilizamos a conta 71.6 pois não existindo na lista de contas do PGC conta específica para esta situação (custo das mercadorias vendidas) ter-se-ia de decidir pela utilização de uma conta que estivesse disponível e julgamos ser esta a que melhor se enquadra.

\*\* À excepção da subconta 26.9, todas as restantes subcontas da conta 26 não têm conteúdo específico, podendo cada entidade proceder abertura de subcontas no sentido melhor informação e controlo das suas existências. A este propósito ver o comentário à resolução do exercício 2.1.1.

## 7.1.2. Apuramento do custo da mercadoria vendida em sistema de inventário intermitente



Uma determinada entidade que não procede ao apuramento do custo da mercadoria vendida no momento da venda, mas apenas de forma indirecta (inventariação física periódica), verificou em 31 de Dezembro, existirem mercadorias em armazém adquiridos a um custo de 120.000 kz.

Foram ainda obtidos os seguintes valores, após análise do balancete na referida data:

Conta		Saldo	
		Devedor	Credor
21.2	Compras	252.000	
21.7	Devoluções de compras		24.250
21.8	Descontos e abatimento em compras		17.720
26.1	Mercadorias	85.300 <sup>a)</sup>	

a) Saldo inicial em 01/01/N

Pretende-se o tratamento contabilístico dos factos acima apresentados.

### Resolução



Na base desta resolução está o cálculo e reconhecimento do custo (CMV) associado à venda das mercadorias.

### Contabilização



26.x**		21.2.x			21.7.x		
(0)	85.300	(0)	252.000	252.000 (1)	(1)	24.250	24.250 (0)
(2)	34.700						
		21.8.x			71.6*		
		(1)	17.720	17.720 (0)	(1)	210.030	34.700 (2)

(0) Saldo em 31 de Dezembro (antes do apuramento do custo das existências vendidas)

(1) Transferência das compras líquidas do período

(2) Actualização do inventário final

## (I) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
71.6*	Custo das existências vendidas / Mercadorias	210.030	
21.7.x	Compras / Devoluções de compras	24.250	
21.8.x	Compras / Descontos e abatimentos em compras	17.720	
21.2.x	Compras / Mercadorias		252.000

## (I) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
26.x**	Existências – Mercadoria x	34.700	
71.6*	Custo das existências vendidas / Mercadorias		34.700

## Custo da mercadoria vendida (CMV)

Inventário final 120.000 – Inventário inicial 85.300 = **34.700** (aumento do inventário)

Todos os procedimentos verificados neste exercício relativamente a mercadorias (conta 26) são válidos igualmente para as matérias primas (conta 22).



## Comentário à Resolução

\* Utilizamos a conta 71.6 pois não existindo na lista de contas do PGC conta específica para esta situação (custo das mercadorias vendidas) ter-se-ia de decidir pela utilização de uma conta que estivesse disponível e julgamos ser esta a que melhor se enquadra.

\*\* À exceção da subconta 26.9, todas as restantes subcontas da conta 26 não têm conteúdo específico, podendo cada entidade proceder abertura de subcontas no sentido melhor informação e controlo das suas existências. A este propósito ver o comentário à resolução do exercício 2.1.1.

## 7.2. CUSTOS COM O PESSOAL

Nesta conta são considerados os custos com o pessoal relativos aos órgãos sociais e aos empregados vinculados à empresa por contrato individual de trabalho ou por outro vínculo semelhante.

Aqui se incluem as remunerações e pensões, bem como a contribuição para a segurança social e os seguros obrigatórios e opcionais como por exemplo o seguro de saúde, além de custos com o pessoal de cariz social, tais como: refeitório, bolsa de estudo, assistência médica, formação profissional entre outros.

### 7.2.1. Processamento das remunerações mensais



A 22 de Abril de N, uma determinada entidade procedeu ao processamento das remunerações dos órgãos sociais e do restante pessoal que lhes está afecto.

No referido processamento foram tidos em conta os valores que se apresentam no quadro seguinte:

	Órgãos sociais	Pessoal	Total
Remunerações brutas	700.000	1.500.000	2.200.000
Encargos por conta do pessoal			
IRT (1)	14.000	30.000	44.000
Segurança social (2)	21.000	45.000	66.000
Remunerações líquidas	665.000	1.425.000	2.090.000
Encargo por conta da entidade			
Segurança social (3)	56.000	120.000	176.000

(1) Conforme tabelas de retenção.

(2) A contribuição obrigatória para o Regime Geral da Segurança Social para a generalidade dos trabalhadores.

$$3\% \times 700.000 = 21.000$$

$$3\% \times 1.500.000 = 45.000$$

(3) A contribuição obrigatória para o Regime Geral da Segurança Social por parte da entidade patronal é de 8 % para a generalidade dos trabalhadores

$$8\% \times 700.000 = 56.000$$

$$8\% \times 1.500.000 = 120.000$$

O pagamento das remunerações foi efectuado no dia 30 de Abril, sendo efectuado por transferência bancária. Pretende-se o tratamento contabilístico dos factos acima apresentados.

## Resolução



? Na base desta resolução está o reconhecimento dos custos com o pessoal referentes ao processamento das remunerações mensais dos órgãos sociais e dos trabalhadores.

## Contabilização



<b>36.1.1.x</b>		<b>36.1.2.x</b>		<b>34.3.x</b>						
(3)	665.000	665.000	(1)	(3)	1.425.000	1.425.000	(1)		44.000	(1)
<b>34.9.1.1*</b>		<b>34.9.1.2*</b>		<b>72.1.x</b>						
		176.000	(2)			66.000	(1)	(1)	700.000	
<b>43.1.1</b>		<b>72.5.1</b>		<b>72.2.x</b>						
		2.090.000	(3)	(2)	56.000			(1)	1.500.000	
				<b>72.5.2</b>						
				(2)	120.000					

(1) Processamento das remunerações  
 (2) Processamento do encargo da entidade patronal  
 (3) Pagamento das remunerações

### (1) 22 de Abril

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
72.1.x	Custos com o pessoal / Remunerações – Órgãos sociais	700.000	
72.2.x	Custos com o pessoal / Remunerações – Pessoal	1.500.000	
36.1.1.x	Pessoal – remunerações / Órgãos sociais		665.000
36.1.2.x	Pessoal – remunerações / Empregados		1.425.000
34.3.x	Estado / Imposto de rendimento de trabalho		44.000
34.9.1.2*	Estado / Outros impostos / Contribuições para a Providência Social / Encargo do Colaborador		66.000

Nas contas 72.1.x e 72.2.x são reconhecidos os valores brutos das remunerações, sendo os encargos por conta da entidade patronal registados na conta 72.5.1 e 72.5.2 Nas subcontas da conta 36.1 são registadas as quantias líquidas referentes às remunerações a pagar.

Nas contas 34.3.x e 34.9.1.2 são reconhecidos os montantes retidos, respectivamente, Imposto sobre os Rendimentos de Trabalho e Contribuição para a Segurança Social por conta dos trabalhadores.

### (2) 22 de Abril

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
72.5.1	Custos com o pessoal / Encargos sobre remunerações / Órgãos sociais	56.000	
72.5.2	Custos com o pessoal / Encargos sobre remunerações / Pessoal	120.000	
34.9.1.1*	Estado / Outros impostos / Contribuições para a Providência Social / Encargo da entidade patronal		176.000

**(3) 30 de Abril**

N.º conta	Nome da conta	Débito	Crédito
36.1.1.x	Pessoal – remunerações / Órgãos sociais	665.000	
36.1.2.x	Pessoal – remunerações / Empregados	1.425.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		2.090.000

Os custos a reconhecer neste período relacionados com o pessoal não se esgotam nesta resolução, pois destes fazem ainda parte os relacionados com direitos adquiridos como são os casos das férias, subsídio de férias, subsídio de natal e outros subsídios congéneres, que são calculados, pelo menos, no momento de relato.

Caso a entidade optasse pelo processamento mensal por forma a ter informação mais detalhada sobre os custos com o pessoal, teria de calcular os referidos valores relativamente aos direitos por adquiridos por cada mês de serviço prestado. Para melhor esclarecimento ver a este propósito o exercício 3.6.1.

**Comentário à Resolução**

\* Devido ao facto de não existir uma subconta específica para as contribuições à Segurança Social, sugerimos a utilização da subconta 34.9.1.1 – Outros impostos/Contribuição para o Instituto Nacional de Segurança Social/Encargo entidade patronal, para as entregas obrigatórias por lei efectuadas pela entidade e a subconta 34.9.1.2 – Outros impostos/Contribuição para o Instituto Nacional de Segurança Social/Encargo parte do trabalhador; ambas já sugeridas na introdução ao ponto 3.4 da classe de terceiros deste livro, por forma a prestar uma melhor informação quer ao órgão de gestão da empresa quer ao Estado.

**Apontamento Fiscal**

No âmbito dos custos com o pessoal há que atender a três situações distintas:

- Participação para o INSS que de acordo com o regime jurídico de vinculação e contribuição da protecção social obrigatória constitui base de incidência o vencimento base e as prestações e complementos remuneratórios;
- Retenções a que a entidade tenha obrigatoriamente que proceder em relação aos rendimentos postos à disposição do pessoal, nomeadamente IRT e participação para o INSS;
- De notar que os custos com o pessoal considerados num determinado período a título de especialização do exercício não são passíveis de retenções ou de participações para o INSS, sendo estas obrigações apenas no ano/período seguinte, no momento em que o processamento de salários é efectuado e consequentemente a colocação à disposição dos salários.

Relativamente aos impactos fiscais dos custos com o pessoal, no caso dos subsídios e suplementos remuneratórios, esses dependem da verificação concreta das circunstâncias e condições exigíveis do exercício efectivo da actividade do beneficiário nos termos legais, sendo considerado ilegal a atribuição de qualquer subsídio ou suplemento sem o cumprimento da Lei n.º 10/99, do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho, que obriga pagamentos até ao limite igual aos quantitativos estabelecidos para os funcionários do Estado, e o Decreto-Lei n.º 1/03, de 21 de Janeiro, que a complementa, limita o montante global de subsídios atribuídos a um quantitativo nunca superior a 30% do vencimento base dos funcionários.

**7.3. AMORTIZAÇÃO DO EXERCÍCIO**

Nos termos do ponto 3.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares), o custo de amortização em cada exercício deve ser reconhecido nos resultados, a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro activo. Depreende-se assim que, regra geral, as amortizações são reconhecidas nos resultados do período. As excepções ficam a cargo, designadamente, de outros activos construídos ou produzidos pela própria entidade, cujo custo de produção engloba, como refere o ponto 7.2.2 das políticas contabilísticas (Imobilizações corpóreas), a amortização dos imobilizados corpóreos que foram usados na produção do bem, como por exemplo o custo de produção de existências.

Quanto ao método de amortização o mesmo ponto indica que o método de amortização usado deve ser o “mais adequado para reflectir o modelo pelo qual os benefícios deste bem sejam consumidos”.



### 7.3.1. Amortização de activos

Uma determinada entidade apresenta, em 31 de Dezembro de N, os seguintes elementos classificados como imobilizados corpóreos e incorpóreos.

	Item	Saldo
11.1.4.x	Terrenos com edifícios	7.333.333
11.2.1	Edifícios	22.000.000
11.3.x	Mobiliário diverso	520.000
11.4.x	Viatura ligeira	2.430.000
11.5.x	Computadores para contabilidade	1.220.000
12.3.x	Licença / Alvará de actividade	750.000

A entidade utiliza o método das quotas constantes na amortização dos seus imobilizados corpóreos e incorpóreos, aplicando as taxas constantes na tabela das reintegrações e amortizações – Taxas genéricas, anexa ao decreto executivo sobre amortizações e reintegrações do imobilizado.

	Item	Divisão/ Grupo	%
2.2	Edifícios comerciais e administrativos	I / I	2
9.2	Veículos Automóveis ligeiros e mistos	I / IV	33,33
6	Mobiliário	I / V	10
8	Computadores para contabilidade	I / III	14,28
6	Licença / Alvará de actividade – S/ período determinado	II / I	5

### Resolução



? Nesta resolução é efectuado o reconhecimento das amortizações do exercício.

### Contabilização



<b>73.1.2</b>	<b>73.1.3</b>	<b>73.1.4</b>
(1) 440.000	(1) 174.216	(1) 809.919
<b>73.1.5</b>	<b>73.2.3</b>	<b>18.1.2</b>
(1) 52.000	(1) 37.500	440.000 (1)
<b>18.1.4</b>	<b>18.1.3</b>	<b>18.1.5</b>
809.919 (1)	174.216 (1)	52.000 (1)
		<b>18.2.3</b>
		37.500 (1)

(1) Amortização do exercício

## (I) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.2	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Edifícios e outras construções	440.000	
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	174.216	
73.1.4	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento de carga e transporte	809.919	
73.1.5	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento administrativo	52.000	
73.2.3	Amortizações do exercício / Imobilizações incorpóreas / Propriedade industrial e outros direitos e contratos	37.500	
18.1.2	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Edifícios e outras construções		440.000
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		174.216
18.1.4	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento de carga e transporte		809.919
18.1.5	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento administrativo		52.000
18.2.3	Amortizações acumuladas / propriedade industrial e outros direitos e contratos		37.500

**Cálculo da amortização anual (corpóreos):**

Edifícios comerciais e administrativos  $22.000.000 \times 0,02 = 440.000$

Viaturas ligeiras e mistas  $2.430.000 \times 0,3333 = 809.919$

Mobiliário  $520.000 \times 0,10 = 52.000$

Computadores  $1.220.000 \times 0,1428 = 174.216$

**Total da amortização anual 1.476.135**

**Cálculo da amortização anual (incorpóreos):**

Licença de exploração  $750.000 \times 0,05 = 37.500$

**Total da amortização anual 37.500**

De acordo com o ponto 3.2 das notas explicativas (Definições e situações particulares), vida útil é “o período durante o qual se espera que um activo depreciável seja usado pela empresa” ou “o número de unidades de produção ou similares que se espera que a empresa espera obter do activo”. Ela é determinada tendo em conta a utilidade esperada do bem, o seu desgaste e estragos esperados pela intensidade de uso, obsolescência técnica e os limites temporais impostos contratualmente.

A base de incidência para cálculo da amortização (custo histórico ou outro que o substitua deduzido do valor residual estimado do activo) denomina-se quantia depreciável.

Ao valor residual bruto do activo é ainda deduzido o custo da sua venda no final da vida útil e os custos de desmantelamento, renovação ou restauração em que a entidade possa incorrer, caso no momento da compra já estivessem previstos.

**Comentário à Resolução**

A vida útil é determinada tendo em conta a utilidade esperada do bem, o seu desgaste e estragos físicos esperados pela intensidade de uso, obsolescência técnica e os limites temporais impostos contratualmente. No caso do exercício foram usadas as taxas de amortização de acordo com as tabelas fiscais, dado a entidade achar esta estimativa de vida útil adequada a sua actividade.

O valor sobre o qual é calculada a amortização chamamos normalmente quantia depreciável. Caso alguns dos elementos do imobilizado corpóreo ou incorpóreo fosse estimado ter um valor residual no final da vida útil, a quantia depreciável seria o quantia do registo inicial abatido desse valor residual.

O imobilizado corpóreo “Terreno” não foi alvo de amortização por se considerar ter uma vida útil ilimitada.

**Apontamento Fiscal**

Para efeitos fiscais deverão ser observados os limites estabelecidos na tabela das reintegrações e amortizações definidas em diploma próprio.

Relativamente às amortizações do exercício registadas ter em atenção que as mesmas podem não ser no todo ou parte aceites fiscalmente por se referirem a bens não amortizáveis, como é o caso dos terrenos ou alguns artigos de luxo, ou a bens que excedem o limite máximo das amortizações de acordo com a legislação vigente. Encargos de amortizações superiores aos que resultem da aplicação das taxas referidas na tabela anexa somente são fiscalmente aceites, nos termos do Código do Imposto Industrial, quando os elementos do activo imobilizado corpóreo estiverem sujeitos a desgaste mais rápido do que o normal em consequência de laboração de dois ou mais turnos, ou de outras causas devidamente justificadas; ou quando as taxas aplicadas resultem de disposições legais ou de cláusulas de contratos de concessão; ou quando tenham de considerar-se desvalorizações excepcionais provenientes de causas anormais devidamente comprovadas, comunicadas, autorizadas pela Direcção Nacional de Impostos e quando considerados razoáveis.

## 7.4. FORNECIMENTOS E SERVIÇOS DE TERCEIROS

Esta conta, devido às suas características, abrange um vasto leque de factos e transacções. Neste ponto iremos apresentar dois exercícios, sendo um para situações de registo imediato e outro relacionado com a problemática da periodização económica, de modo a ajustar os custos ao período a que são respeitantes (em cumprimento do regime do acréscimo previsto plano geral de contabilidade).

### 7.4.1. Fornecimentos e serviços de terceiros



Durante o mês de Março uma determinada sociedade efectuou um conjunto de operações que ainda se encontram por reconhecer, nomeadamente:

- Aquisição, por meio de cheque, a 12 de Março, de diverso material de escritório no montante de 320.000 kz.
- Pagamento por meio de cheque, datado de 16 de Março, da electricidade num total de 445.000 kz.
- Factura-recibo datada de 25 do corrente mês relativa a honorários do advogado por acto notarial efectuado durante o mês de Março no valor de 800.000 kz, pago por cheque.
- Factura datada de 29 de Março, respeitante a serviços de segurança prestados no mês de Março no montante de 1.200.000 kz, com pagamento imediato por cheque.

### Resolução



Nesta resolução é efectuado o reconhecimento de um conjunto de custos do exercício relacionados com fornecimentos e serviços de terceiros.

### Contabilização



75.2.17		75.2.12		75.2.34	
(1)	320.000	(2)	445.000	(3)	800.000
34.9.3.1.1*		75.2.27		43.1.1	
	84.000 (3)	(4)	1.200.000		320.000 (1)
					445.000 (2)
					716.000 (3)
					1.200.000 (4)

(1) Reconhecimento da aquisição de material de escritório  
 (2) Reconhecimento dos custos com a electricidade  
 (3) Reconhecimento dos custos com honorários  
 (4) Reconhecimento de custos com vigilância

#### (1) 12 de Março de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.2.17	Fornecimentos e serviços de terceiros / Material de escritório	320.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		320.000

#### (2) 16 de Março de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.2.12	Fornecimentos e serviços de terceiros / Electricidade	445.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		445.000

**(3) 25 de Março de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.2.34	Fornecimentos e serviços de terceiros / Honorários e avenças	800.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		716.000
34.9.3.1.1*	Estado / Retenções efectuadas a terceiros / Imposto sobre Rendimento Trabalho Pessoa Singular / Trabalhador Liberal / Conta própria residentes		84.000

**(4) 29 de Março de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.2.27	Fornecimentos e serviços de terceiros / Vigilância e segurança	1.200.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		1.200.000

Dado a entidade ser o consumidor final, o imposto sobre o consumo, é incluído no custo do fornecimento e serviço de terceiros.

**Comentário à Resolução**

Neste exercício admitimos que a sociedade relativo à factura de honorários do advogado e dado o mesmo exercer actividade por conta própria, que haveria a obrigatoriedade de proceder à retenção de 10,5 % sobre o valor da prestação de serviços e proceder à entrega do imposto à direcção nacional dos impostos em função dos prazos legais.

Chamamos a atenção que a percentagem que utilizamos é meramente indicativa para efeitos deste exercício podendo num caso concreto ser diferente ou não haver a obrigação de retenção. Caso não houvesse qualquer retenção o lançamento (3) seria:

Débito da 75.2.34 e crédito da 43.1.1 ambas pelo valor de 800.000 Kz

\* Não havendo uma conta específica na lista de contas para registar esta retenção utilizamos uma conta 34.9 - Outros impostos e dentro desta uma subconta 34.9.3.1.1, conforme nossa sugestão apresentada na introdução ao ponto 3.4 da classe de terceiros deste livro, por forma a prestar uma melhor informação quer ao órgão de gestão da empresa quer ao Estado.

**Apontamento Fiscal**

Face às transacções efectuada pelas presentes entidades, o Imposto sobre o Consumo é incluído no custo do fornecimento e serviço de terceiros.

Relativamente as facturas relativas às prestações de serviço quer na área de advocacia, quer na área de vigilância à a obrigatoriedade de proceder à retenção de um montante percentual sobre o valor da prestação de serviço por respectivamente se tratar de um exercício de actividade por conta própria e pela retenção ao abrigo da Lei 07/97 retenção por conta do Imposto Industrial. Têm-se de proceder à entrega dessa quantia à Direcção Nacional dos Impostos até ao último dia do mês seguinte ao que se procedeu a retenção.

**7.4.2. Periodização económica – Fornecimentos e serviços de terceiros**

No âmbito das operações conducentes ao encerramento de contas, uma determinada entidade detectou existirem as seguintes situações em 30 de Dezembro de N.

Encontrava-se por contabilizar o pagamento do prémio de seguro automóvel, no valor de 120.000 kz, relativo ao período compreendido entre 01 de Dezembro de N e 31 de Maio de N+1. Este pagamento foi efectuado por meio de cheque.

Foram efectuadas estimativas referentes os consumos de água, electricidade e comunicações móveis relativas ao mês de Dezembro, cujos montantes ascendem a 42.500 kz e 67.500 kz e 82.000 kz respectivamente, mas ainda não se encontravam contabilizadas.

Pretende-se o tratamento contabilístico dos factos acima apresentados.

## Resolução



Na base desta resolução está o reconhecimento dos custos do exercício, tendo em atenção o conceito de periodização económica.

## Contabilização



<b>75.2.22</b>		<b>75.2.12</b>		<b>75.2.11</b>	
(1)	20.000	(2)	42.500	(2)	67.500
<b>75.2.20</b>		<b>37.4.4*</b>		<b>43.1.1</b>	
(2)	82.000	(1)	100.000		120.000 (1)
					<b>37.5.5**</b>
					192.000 (2)

(1) Reconhecimento do pagamento do seguro automóvel (com especialização do custo pelos anos N e N+1)  
 (2) Reconhecimento das estimativas efectuadas relativas aos custos do exercício (Electricidade, Água, Comunicações)

## (1) 30 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.2.22	Fornecimentos e serviços de terceiros / Seguros	20.000	
37.4.4*	Encargos a repartir por períodos futuros / Seguros	100.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		120.000

Custo mensal =  $120.000 / 6 = 20.000$

Mês de Dezembro de N = 1 mês  $\times 20.000 = 20.000$

Meses de Janeiro a Maio de N+1 = 5 meses  $\times 20.000 = 100.000$

## (2) 30 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.2.12	Fornecimentos e serviços de terceiros / Electricidade	42.500	
75.2.11	Fornecimentos e serviços de terceiros / Água	67.500	
75.2.20	Fornecimentos e serviços de terceiros / Comunicação	82.000	
37.5.5**	Encargos a pagar / ...		19.2000

Em ambos os casos decorre do regime do acréscimo o reconhecimento dos custos no exercício em que são incorridos, independentemente do seu pagamento.



## Comentário à Resolução

\* Na Lista de contas não existe na conta 37.4 Encargos a repartir por períodos futuros nenhuma subconta específica para o caso dos seguros. Na sua ausência, poderíamos utilizar uma subconta em aberto, por exemplo o 37.4.4, tal como fizemos neste exercício.

\*\* Na Lista de contas não existe na conta 37.5 – Encargos a pagar nenhuma subconta específica para o caso das comunicações. Na sua ausência, poderíamos utilizar subcontas em aberto, por exemplo o 37.5.5, tal como fizemos neste exercício. Esta sugestão vem na sequência de outras sugestões já feitas para situações semelhantes nomeadamente

37.5.3 Encargos a pagar / Electricidade  
 37.5.4 Encargos a pagar / Água  
 37.5.5 Encargos a pagar / Comunicações

## 7.5. OUTROS CUSTOS E PERDAS OPERACIONAIS



### 7.5.1. Subcontratos

A sociedade de Construções, Lda. foi contratada em 1 de Fevereiro pela sociedade Inovação, Lda. para a construção de um armazém, cujos trabalhos começaram de imediato.

Para o efeito, e como não dispõe de pessoal especializado na parte da electricidade, sub-contratou em 30 de Abril de N à entidade Beta esse trabalho. A entidade Beta executou a tarefa subcontratada e em 30 de Junho facturou a quantia acordada de 20.000.000 Kz, que foi paga em 15 de Julho, por transferência bancária.

32.1.2.1			75.1.x			43.1.1		
(2)	20.000.000	20.000.000	(1)	(1)	20.000.000		20.000.000	(2)

(1) Factura do fornecedor Beta (subcontrato)  
 (2) Pagamento ao fornecedor Beta

#### (1) 30 de Junho

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.1.x	Outros custos e perdas operacionais / Sub-contratos	20.000.000	
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais		20.000.000

#### (2) 15 de Julho

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais	20.000.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		20.000.000

Neste exercício não considerámos qualquer efeito fiscal. No caso da sociedade de construção ter a obrigação legal de proceder a uma retenção de imposto, por exemplo 6,5%, então a contabilização seria:

#### (1) 30 de Junho

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.1	Outros custos e perdas operacionais / Sub-contratos	20.000.000	
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais		18.700.000
34.9.3.x*	Outros impostos / Retenções efectuadas a terceiros		1.300.000

#### (2) 15 de Julho

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
32.1.2.1	Fornecedores - correntes / Não grupo / Nacionais	18.700.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		18.700.000

#### (3) ... de Julho (de acordo com o prazo legal)

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
34.9.3.x*	Outros impostos / Retenções efectuadas a terceiros	1.300.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		1.300.000



#### Comentário à Resolução

\* Não havendo uma conta específica na lista de contas para registar esta retenção e tal como já feito em outros exercícios utilizamos uma conta 34.9 - Outros impostos e dentro desta uma subconta 34.9.3 - Outros impostos/Retenções efectuadas a terceiros. Esta conta deveria ser por sua vez subdividida em função do imposto e da entidade em concreto para maior controlo das retenções e posteriores entregas ao Estado, conforme nossa sugestão apresentada na introdução ao ponto 3.4 da classe de terceiros deste livro, por forma a prestar uma melhor informação quer ao órgão de gestão da empresa quer ao Estado.



### Apontamento Fiscal

No âmbito da Lei nº 7/97 de 10 de Outubro, as prestações serviços chamadas “empreitadas, recuperações e remodelações na área da construção civil” estão sujeitas obrigatoriamente a retenção. Sendo que para os sujeitos passivos residentes, este imposto tem carácter de pagamento por conta do Imposto Industrial. Procede-se à entrega dessa quantia à Direcção Nacional dos Impostos até ao último dia do mês seguinte ao que se procedeu a retenção.



### 7.5.2. Ofertas e Amostras de Existências

A sociedade de Revenda, Lda. decidiu oferecer aos seus clientes mais importantes um dos artigos das suas existências, mais concretamente um artigo electrónico cujo preço de compra é de 10.000 Kz e que normalmente vende a 18.000 Kz. Foram oferecidos 20 artigos.

26.x	75.6
200.000 (1)	(1) 200.000
(1) Ofertas a clientes	

#### (1) 30 de Junho

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.6	Outros custos e perdas operacionais / Ofertas e amostras de existências	200.000	
26.x	Existências - Mercadoria x		200.000

$20 \times 10.000 = 200.000$

Sendo 10.000 o custo de aquisição (preço de compra)



### Comentário à Resolução

Mesmo que a entidade não utilize o sistema de inventário permanente, o registo contabilístico da saída de armazém deve ser feito no momento da oferta, não só para ter uma atempada informação dos valores e quantidades dos artigos ofertados de modo a prevenir alguma incorrecção com consequências fiscais, mas sobretudo para uma correcta informação contabilística, pois ao não fazer o lançamento no momento da oferta corre-se o risco do valor (custo) da oferta acabar, por lapso, no CMVMC (custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas), e não na respectiva conta de custos (ofertas e amostras de existências).



### Apontamento Fiscal

Neste exercício não consideramos qualquer efeito fiscal. No entanto chamamos a atenção para o facto de os ofertas a clientes poderem não ser aceites fiscalmente como custos e o seu valor poder ter de acrescer à matéria colectável.



### 7.5.3. Quotizações

A sociedade ALFA, Lda. pagou em 1 de Novembro as quotas da associação empresarial a que pertence referentes ao período de 6 meses (de 1 de Novembro a 30 de Abril do ano seguinte) num total de 30.000 Kz ( 5.000 kz por cada mês).

43.1.1	75.5.	37.4.5
30.000 (1)	(1) 10.000	(1) 20.000
(1) Registo do pagamento das quotas com especialização dos exercícios		

## (I) 1 de Novembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.5	Outros custos e perdas operacionais / Quotizações	10.000	
37.4.5*	Encargos a repartir por períodos futuros / Quotizações	20.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		30.000

## Custo do exercício (ano N)

2 meses (Novembro e Dezembro)  $\times$  5.000 kz = 10.000

## Custo do exercício seguinte (ano N+1)

4 meses (Janeiro, Fevereiro, Março e Abril)  $\times$  5.000 kz = 20.000



## Comentário à Resolução

A lista de contas do PGC através da subconta 37.4 – Encargos a repartir por períodos futuros, deixa em aberto a possibilidade da subdivisão da mesma. Assim sendo, para registo dos encargos com quotizações a serem reconhecidos em períodos futuros, e julgando nós essa especificação útil para que a entidade possa ter melhor informação e controlo sobre os custos a reconhecer noutros períodos económicos, sugerimos a criação das seguintes subcontas:

37 – Outros valores a receber e a pagar

37.4 – Encargos a repartir por períodos futuros

37.4.5 – Quotizações

37.4.5.1 – Associações empresariais

37.4.5.2 – Ordens profissionais

Para maior controlo poder-se-ia subdividir a conta 75.5 em função do tipo de quotização ou da entidade. Neste caso poder-se-ia abrir por exemplo 75.5.1 – Outros custos e perdas operacionais / Quotizações / Associação empresarial.

## 7.6. CUSTOS E PERDAS FINANCEIROS GERAIS

No âmbito da sua actividade, uma entidade poderá ter necessidade de incorrer em custos originados pelo recurso a financiamento, variações de natureza cambial, ou outros custos financeiros decorrentes do seu funcionamento.

### 7.6.1. Empréstimo em moeda estrangeira (juros e diferenças cambiais desfavoráveis)



A sociedade de Revenda, S.A. contratou com uma entidade financeira americana, em 1 de Dezembro de N, um empréstimo pelo qual se comprometia a liquidar o montante de 100.000 USD em Fevereiro de N+1, acrescido de uma taxa de juro trimestral de 3%.

A quantia do empréstimo foi depositada no banco em Luanda, sendo que as taxas de câmbio (do banco em Luanda), à data da contratação da dívida, apresentavam a seguinte correspondência:

Moeda		Câmbio	
Abreviatura	Descrição	Compra	Venda
USD	Dólar dos EUA	0,0105	0,0103

Nota: Os valores apresentados representam o valor de 1 Kwanza em unidades de Moeda.

Em 31 de Dezembro de N, data de relato da sociedade de Revenda, S.A., as taxas de câmbio apresentavam a seguinte correspondência:

Moeda		Câmbio	
Abreviatura	Descrição	Compra	Venda
USD	Dólar dos EUA	0,0104	0,0102

Nota: Os valores apresentados representam o valor de 1 kwanza em unidades de Moeda.

Com base nos factos acima apresentados, pretende-se o tratamento contabilístico a adoptar pela sociedade de Revenda, S.A. em 31 de Dezembro de N.

**Resolução**

Na base desta resolução está a actualização da dívida de um fornecedor em moeda estrangeira, bem como o reconhecimento dos juros em dívida à data de relato por parte da sociedade de Revenda, S.A.

**Contabilização**

<b>33.1.2</b>		<b>76.1.1.1</b>	
9.708.738	(0)	(2)	98.039
95.184	(1)		
<b>37.5.2</b>		<b>76.2.2</b>	
98.039	(2)	(1)	95.184

- (0) Reconhecimento inicial do empréstimo (100.000 / 0,0103 = 9.708.738) (Ver comentário à resolução)  
 (1) Reconhecimento das diferenças de câmbio do exercício (ano N)  
 (2) Reconhecimento dos juros de financiamento do exercício (ano N)

**(1) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
76.2.2	Diferenças de câmbio desfavoráveis / Não realizadas	95.184	
33.1.2	Empréstimos bancários / Moeda estrangeira		95.184

Diferença de câmbio desfavorável = 9.803.922 – 9.708.738 = **95.184**

[100.000 USD / 0,0102 (câmbio à data de relato) – 100.000 USD / 0,0103 (câmbio à data de contratação da dívida)]

**(2) 31 de Dezembro de 2011**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
76.1.1.1	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / De empréstimos / Bancários	98.039	
37.5.2	Encargos a pagar / Juros		98.039

Juros de financiamento do período = 100.000 × 1% (juro de um mês) = 1.000 × 0,0102 = **98.039**

São consideradas diferenças de câmbio não realizadas aquelas que resultem do diferencial entre o valor de registo da dívida na data do reconhecimento inicial da transacção ou o valor actualizado na data do último período de relato e o valor que resulta da actualização dessa dívida para o câmbio em vigor no final do período, quando esta ainda não tenha sido paga ou recebida até essa data, como refere o ponto 14 – Custos e perdas das Notas Explicativas.

**Comentário à Resolução**

Utilizamos sempre o câmbio de venda (óptica do banco), pois trata-se de um empréstimo obtido cujo pagamento (reembolso) será feito em USD. Nesse momento ter-se-á de comprar ao banco (em Angola) os USD necessários para solver o empréstimo (ao banco Americano). Assim sendo, o banco (em Angola) terá de nos vender os USD e consequentemente, o câmbio a suportar será o de venda do banco, tal como utilizado no exercício.

A opção de no registo inicial reconhecermos a dívida dos 100.000 USD pelo câmbio de venda do banco baseia-se nos pressupostos acima descritos, podendo ainda a entidade reconhecer como custo a diferença entre o valor creditado na nossa conta bancária em Kwanzas (apurado pelo câmbio de compra do banco) e a quantia em Kwanzas (contravalor dos USD na data da contratação) que ficou em dívida (apurada pelo câmbio de venda do banco.)

Caso o empréstimo fosse feito por um banco em Luanda, poderia a resolução ser diferente em função de negociação que pudesse existir e que minimizasse o custo inicial da diferença entre o câmbio da compra e da venda dos USD.



Para melhor esclarecimento sugerimos a consulta aos exercícios dos pontos 3.1.5 e 3.2.4 da classe de Terceiros.

**Apontamento Fiscal**

Com as devidas adaptações verificar o apontamento fiscal do exercício 3.1.5.1.



## 7.6.2. Descontos de pronto pagamento concedidos

A entidade Consulting Lda emitiu a 10 de Março a factura referente à prestação de serviços de consultoria prestados durante o mês de Março no montante de 120.000 kz, a qual acresceu 5% referente ao imposto de consumo. Em 25 de Março o cliente pagou a totalidade do valor em dívida beneficiando de um desconto de pronto pagamento de 3%. Esta factura evidenciava que caso o cliente liquidasse a dívida no prazo de 15 dias, ser-lhe-ia concedido um desconto de pronto pagamento de 3%.

O cliente efectuou o pagamento por transferência bancária no dia 21 de Março.

Pretende-se o tratamento contabilístico dos factos acima apresentados.

### Resolução



? Na resolução é efectuado o reconhecimento da prestação de serviço, evidenciado o desconto de pronto pagamento concedido.

### Contabilização



31.1.2.1		62.1.1		76.3.x	
(1)	126.000	126.000	(2)	120.000	(1)
					(2)
					3.780
34.2.x		43.1.1		75.3.1.1	
		6.000	(1)	(2)	122.220
					(3)
					1.222
				34.9.2*	
					1.222 (3)

(1) Reconhecimento da prestação de serviços  
 (2) Reconhecimento do recebimento do cliente  
 (3) Reconhecimento do imposto de selo referente ao recebimento

#### (1) 21 de Março de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
31.1.2.1	Clientes – correntes / Não grupo / Nacionais	126.000	
62.1.1	Prestação de Serviço / Serviços principais / Mercado nacional		120.000
34.2.x	Estado / Imposto de produção e consumo		6.000

Cálculo do imposto =  $120.000 \times 5\% = 6.000$  ( Considerando a taxa de 5%)

#### (2) 21 de Março de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x	122.220	
76.3.x	Descontos de pronto pagamento concedidos / Cliente x	3.780	
31.1.2.1	Clientes – correntes / Não grupo / Nacionais		126.000

Cálculo do desconto =  $3\% \times 126.000 = 3.780$

#### (3) 21 de Março de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.3.1.1	Outros custos e perdas operacionais / Impostos / Indirectos / Imposto de Selo	1.222	
34.9.2*	Estado / Outros impostos / Imposto de Selo		1.222

Cálculo do imposto de selo =  $1\% \times 122.220 = 1.222$

O desconto de pronto pagamento não é reconhecido como uma redução ao rédito da venda, uma vez que este só terá lugar se o cliente pagar antes de decorridos os 15 dias. Assim sendo, a entidade Consulting reconhece nas suas contas o crédito e o rédito referente ao serviço prestado pelos valores constantes da factura. Considerando-se que o cliente pagou antes do vencimento do prazo acordado, a Consulting incorporará nos seus resultados o desconto concedido, utilizando a conta 76.3 – Descontos de pronto pagamento concedidos, para o reconhecimento da diferença entre a quantia em dívida e a quantia recebida.



Para melhor esclarecimento sobre esta temática, ver ainda o exercício 3.1.1.3 e 3.1.1.4 da classe de terceiros.



#### Comentário à Resolução

\* Não havendo uma conta específica na Lista de contas para registar esta retenção e tal como já feito em outros exercícios utilizamos uma conta 34.9 - Outros impostos e dentro desta uma subconta 34.9.2 - Outros impostos/Imposto de Selo. Esta conta poderia ser, por sua vez, subdividida em função, por exemplo dos meses em concreto para maior controlo da liquidação do imposto e posterior entrega ao Estado, conforme nossa sugestão apresentada na introdução ao ponto 3.4 da classe de terceiros deste livro, por forma a prestar uma melhor informação quer ao órgão de gestão da empresa quer ao Estado.

Em relação à conta 34.2 e ao imposto retido, ver comentário à resolução e apontamento fiscal do exercício 3.1.1.4 da classe de terceiros.



#### Apontamento Fiscal

O Imposto sobre o Consumo incide sobre o serviço prestado, sendo a sua base de incidência nas operações internas expurgada dos descontos, abatimentos e bónus concedidos. Relativamente ao imposto de selo, é cobrado no momento da emissão do recibo de quitação referente à venda ou serviço prestado, seja este em dinheiro ou em espécie, de acordo com o Código do Imposto de Selo.

## 7.7. PROVISÕES

No âmbito desta conta integram-se as perdas por provisão que devam ser reconhecidas no exercício.

Os exercícios que seguidamente se apresentam, não são exaustivos no que diz respeito a esta temática, podendo outros ser consultados ao longo do livro, nomeadamente na classe das existências.

### 7.7.1. Provisão para dívidas de clientes



Uma determinada sociedade identificou, em 31 de Dezembro de N, o seguinte conjunto de dívidas a receber e a respectiva antiguidade de saldos:

Entidade	Montante em dívida	Data de vencimento da factura
Entidade A	152.500	1 Nov N
Entidade B	372.000	24 Mar N-1
Entidade C	500.000	12 Fev N

A conta 38.1.1.2 – Provisões para clientes correntes – não grupo apresenta um saldo credor de 93.000 kz de provisões registadas no ano anterior referente à entidade B (25% x 372.000 kz).

No que respeita ao crédito sobre a Entidade C este encontra-se coberto por um seguro, sendo que a cobertura de risco referida abrange 70% do montante em dívida.

No reconhecimento das provisões para clientes, a entidade considera que o critério que melhor reflecte o risco é o que atende à antiguidade dos saldos, utilizando a seguinte tabela:

Dividas em mora até 6 meses .....	0%
Dividas em mora entre 6 e 12 meses .....	25%
Dividas em mora entre 12 e 18 meses .....	50%
Dividas em mora entre 18 e 24 meses.....	75%
Dividas em mora a mais de 24 meses.....	100%

**Resolução**

Nesta resolução é efectuado o reconhecimento da provisão relativamente às dívidas a receber.

**Contabilização**

38.1.3.2.x		78.1.2.3	
	93.000 (0)	(1)	223.500
	186.000 (1)		
	37.500 (1)		

(0) Saldo inicial (1 de janeiro de N) das provisões para cobrança duvidosa  
 (1) Reconhecimento das provisões do exercício para clientes

**(I) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.1.2.3	Provisões do exercício / Cobranças Duvidosas / Clientes – cobrança duvidosa	223.500	
38.1.3.2.x	Provisões para cobranças duvidosas – Entidade B		186.000
38.1.3.2.x	Provisões para cobranças duvidosas – Entidade C		37.500

**Montante da provisão acumulada relativa ao crédito sobre a Entidade B**

Crédito sobre a Entidade B = 372.000

Montante da perda (total) por provisão de cobranças duvidosas =  $372.000 \times 75\% = 279.000$

Provisão já considerada em N-1 =  $372.000 \times 25\% = 93.000$

Reforço da provisão a considerar em N =  $279.000 - 93.000 = 186.000$

**Montante da provisão acumulada relativa ao crédito sobre a Entidade C**

Crédito sobre a Entidade C = 500.000

Montante não coberto pelo seguro –  $500.000 \times 30\% = 150.000$

Provisão a considerar em N =  $150.000 \times 25\% = 37.500$

De acordo com o ponto 7.2.6 das Políticas contabilísticas (Contas a receber), “as contas a receber são valorizadas ao custo histórico ou ao valor de realização, dos dois o mais baixo”.

Ainda no mesmo ponto se refere que o ajustamento do custo histórico para o valor realizável líquido se deve efectuar quando este é superior ao segundo. Assim, o custo histórico deverá ser reajustado através de uma provisão para créditos de cobrança duvidosa.

Estas são criadas nos termos da Nota explicativa à conta 38, por contrapartida das correspondentes contas de custos e são corrigidas ou anuladas, quando, respectivamente, se reduzem ou cessam os motivos que as originaram.

**Comentário à Resolução**

Calculámos a provisão para cobranças duvidosas referente à entidade C, considerando apenas 30% da dívida do cliente pois o remanescente é coberto pelo seguro.

Ter em atenção que, poderá acontecer que a provisão calculada exceda o limite fiscalmente aceite, originando uma correcção à matéria colectável. Para verificar tal facto, ter-se-ia de analisar o total da dívida dos clientes de cobrança duvidosa e aplicar as respectivas taxas fiscais, verificando se o valor determinado estava dentro do limite estabelecido.

Neste exercício, partimos do pressuposto que a dívida desses clientes estivesse registada em clientes de cobrança duvidosa, ou seja, na conta 31.8.x, pois trata-se de clientes devidamente identificados como de cobrança duvidosa devendo ser evidenciados na contabilidade como tal. No entanto, caso essa transferência não tivesse sido feita e os clientes se tivessem mantido em clientes-correntes, as contas a utilizar para a provisão seriam a 38.1.1.2 e a 78.1.2.1.

**Apontamento Fiscal**

Relativamente à dívida de clientes, desde que haja receios específicos de incobrabilidade, poder-se-á nos termos do Código do Imposto Industrial reconhecer uma provisão, calculada através da aplicação de uma taxa anual de 2% sobre o valor dos créditos de cobrança duvidosa, até um máximo acumulado de 6%.

O crédito sobre a Entidade C encontra-se em mora por um período superior a seis meses, no entanto, e pelo facto de estar parcialmente coberto pelo seguro, a base de incidência para a provisão de 2% será a correspondente ao montante não abrangido pela seguradora.



### 7.7.2. Provisão para depreciação de existências

A empresa verificou a seguinte situação reportada a 31 de Dezembro, relativamente às suas existências:

Mercadoria	Custo de Aquisição	Valor realizável líquido em 31/12	Valor registado em 31/12
Artigo A	16.000 Kz	20.000 Kz	16.000 Kz
Artigo B	67.000 Kz	47.000 Kz	67.000 Kz
Artigo C	42.000 Kz	43.000 Kz	34.500 Kz a)

a) No ano anterior tinha já sido reconhecida uma provisão para depreciação de existências relativamente ao Artigo C, no total de 7.500 kz.

Pretende-se o tratamento contabilístico dos factos acima apresentados.

#### Resolução



Nesta resolução está subjacente o reconhecimento das perdas por registo de provisão respeitante às existências.

#### Contabilização



29.6.x (artigo C)				29.6.x (artigo B)				78.1.1.5			
(1)	7.500	7.500	(0)		20.000	(1)	(1)	12.500			
(0)	Saldo inicial (provisão para a mercadoria C feita no ano anterior)										
(1)	Reforço da provisão para depreciação nas existências										

#### (1) 31 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.1.1.5	Provisões do exercício / Existências / Mercadorias	12.500	
29.6.x	Provisão para depreciação de existências / Mercadorias / Artigo B		20.000
29.6.x	Provisão para depreciação de existências / Mercadorias / Artigo C	7.500	

Os ajustamentos para o valor realizável líquido devem ser reconhecidos através da criação de uma provisão para depreciação de existências excepto nos casos em que o custo tenha sido medido e reconhecido pelo critério do método do retalho, valor realizável líquido ou valor realizável líquido deduzido de uma margem normal de lucro, como refere o ponto 7.2.5 nas Políticas Contabilísticas (Existências).

Assim sendo, quanto ao Artigo B, o seu valor realizável líquido (VRL) é inferior ao custo de aquisição, devendo a entidade proceder ao reconhecimento da provisão. Em relação ao Artigo C, resulta da nova avaliação efectuada que o VRL é superior ao valor de custo, devendo ser efectuada a reposição da provisão anteriormente reconhecida. A quantia da provisão deve ser revertida somente até ao montante anteriormente reconhecido.



#### Comentário à Resolução

Neste ano convém realçar duas situações distintas: Por um lado a relacionada com o artigo C para o qual tínhamos feito no ano anterior uma provisão para existências e, não se justificando actualmente a sua manutenção procedemos à respectiva reposição. Por outro a referente ao artigo B, sobre o qual foi constituída uma outra provisão para existências. Não obstante estarmos perante uma reposição e uma criação, é nossa opinião que devem ser lançadas nas respectivas contas de proveitos e/ou custos apenas pelo valor líquido. Neste caso como a criação da provisão (20.000 Kz, artigo B) excedeu o valor da reposição (7.500 Kz, artigo C), consideramos em termos líquidos um reforço da provisão. Ter em atenção que, poderá acontecer que a provisão calculada exceda o limite fiscalmente aceite, originando uma correcção à matéria colectável. Para verificar tal facto, ter-se-ia de analisar o total da dívida dos clientes de cobrança duvidosa e aplicar as respectivas taxas fiscais, verificando se o valor determinado estava dentro do limite estabelecido.



#### Apontamento Fiscal

Alertamos para a questão dos limites fiscalmente aceites nas provisões para existências. Para maior desenvolvimento ver os apontamentos fiscais dos exercícios 2.3.1 e 2.3.2.

### 7.7.3. Provisões para outros riscos e encargos – Impostos



Na sequência de uma inspecção tributária realizada em 15 de Março, uma determinada entidade foi informada da probabilidade de ter de efectuar uma liquidação adicional de Imposto Industrial, por se terem detectado irregularidades no apuramento do montante a pagar deste imposto em exercícios anteriores. A entidade, após solicitar um parecer junto de um consultor fiscal, estima que o montante a pagar ascenda a 43.000 kz.

#### Resolução



Nesta resolução é efectuado o reconhecimento da provisão para uma provável obrigação de natureza fiscal.

#### Contabilização



78.1.3.x*	39.x*
(1) 43.000	43.000 (1)
(1) Reconhecimento da constituição/criação da provisão	

#### (1) 15 de Dezembro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.1.3.x*	Provisões do exercício / Riscos e encargos / Impostos	43.000	
39.x*	Provisões para outros riscos e encargos / Impostos		43.000



#### Comentários à Resolução

\* Não existindo um conta específica de provisões para impostos, seja ao nível das provisões do exercício ou ao nível das provisões acumuladas, poderíamos abrir uma conta específica para o efeito no espaço disponível na Lista de contas do PGC, por exemplo:

39.5 Provisões para outros riscos e encargos / Impostos

78.1.3.5 - Provisões do exercício / Riscos e encargos / Impostos

ou utilizar a subdivisão da conta “outros”, sendo que as respectivas contas a abrir seriam por exemplo:

39.9.1 Provisões para outros riscos e encargos / impostos

78.1.3.9.1 - Provisões do exercício / Riscos e encargos / Outros riscos e encargos / Impostos

## 7.8. OUTROS CUSTOS E PERDAS NÃO OPERACIONAIS



### 7.8.1. Dívidas incobráveis

Uma entidade foi oficialmente informada, em 29 de Janeiro, da cessação de actividade de uma outra entidade, sobre a qual possuía um crédito referente a uma transacção comercial no montante de 120.220 kz. Obteve ainda informação da inexistência de qualquer hipótese de ser ressarcida do montante em dívida.

A entidade não havia reconhecido qualquer provisão referente à dívida do cliente em questão.

Pretende-se o tratamento contabilístico dos factos acima apresentados.

**Resolução**

Na resolução é efectuado o reconhecimento da incobrabilidade da dívida de um cliente que cessou actividade.

**Contabilização**

78.5	31.1.2.1
(1) 120.220	120.220 (1)

(1) Reconhecimento da incobrabilidade da dívida

(1) 29 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.5	Outros custos e perdas não operacionais / Dívidas incobráveis	120.220	
31.1.2.1	Cientes – correntes / Não grupo / Nacionais		120.220

**Apontamento Fiscal**

Devido ao facto da entidade devedora ter cessado a actividade e não restarem dívidas quanto à incobrabilidade do total do crédito, deixam de estar reunidas as condições para que este seja um direito a receber e assim esteja evidenciado no activo da entidade. O desreconhecimento contabilístico deste activo não obsta a que a empresa leve em consideração o exposto no Código do Imposto Industrial, de modo a verificar os ajustamentos que sejam necessários para o cálculo da matéria colectável.

**7.8.2. Perdas em existências e em imobilizado corpóreo**

Na sequência de um incêndio ocorrido em 15 de Janeiro de N, no armazém de uma entidade, esta procedeu à elaboração de um relatório do qual constavam os seguintes bens como tendo ficado danificados em decorrência do sinistro e para o qual não havia seguro contratualizado:

Existências (mercadoria)		
Item	Quantidade	Custo de aquisição unitário
Artigo A	3 Ton	22.000 kz

Imobilizado Corpóreo			
Item	Quantidade	Custo de aquisição unitário	Amortizações acumuladas
Viatura ligeira	1 unid	1.470.000 kz	330.000 kz

A entidade não possuía um seguro que cobrisse esta tipologia de sinistros, pelo que a entidade seguradora já informou que não ira proceder ao pagamento de qualquer montante. No momento do sinistro a entidade tinha em armazém 5 toneladas do Artigo A, equivalentes a 110.000 kz (22.000 kz x 5).

Pretende-se o tratamento contabilístico dos factos acima apresentados.

**Resolução**

Na resolução é efectuado o reconhecimento do sinistro e conseqüente perda em existências e no imobilizado corpóreo.

## Contabilização



79.4.x * (mercadoria)		18.1.4.x			26.x				
(1)	66.000	(2)	330.000	330.000	(0)	(0)	110.000	66.000	(1)
79.4.x * (viatura)		11.4.x							
(2)	1.140.000	(0)	1.470.000	1.470.000	(2)				

(0) Saldos iniciais  
 (1) Reconhecimento da perda em existências (mercadoria)  
 (2) Reconhecimento da perda em imobilizado corpóreo (viatura)

## (1) 15 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
79.4.x*	Custos e perdas extraordinárias / Perdas resultantes de sinistros / Existências (mercadoria – artigo A)	66.000	
26.x	Existências – Mercadoria / artigo A		66.000

## (2) 15 de Janeiro

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
18.1.4.x	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento de carga e transporte / Viatura ligeira	330.000	
79.4.x*	Custos e perdas extraordinárias / Perdas resultantes de sinistros / Imobilizado corpóreo / Viatura ligeira	1.140.000	
11.4.x	Imobilização corpóreas / Equipamento de carga e transporte / Viatura ligeira		1.470.000



## Comentário à Resolução

\* A lista de contas do PGC através da subconta 79.4 – Perdas resultantes de sinistros, deixa em aberto a possibilidade da subdivisão da mesma. Assim sendo e com o intuito de prestar uma melhor informação a todos aqueles que utilizem as demonstrações financeiras da entidade, sugerimos a criação das seguintes subcontas:

- 79 – Custos e perdas extraordinárias
- 79.4 – Perdas resultantes de sinistros
- 79.4.1 – Existências
- 79.4.2 – Imobilizados corpóreos



## Apontamento Fiscal

Perdas resultantes de sinistros de activos que não tenham sido seguráveis consideraram-se custos excepcionais se provenientes de causas anormais devidamente comprovadas, comunicadas, autorizadas pela Direcção Nacional de Impostos e quando considerados razoáveis.

## 7.8.3. Perdas motivadas pela venda de imobilizado



Uma determinada entidade vendeu, em 15 de Abril, um equipamento informático pelo montante de 1.200.000 kz. Os equipamentos alienados haviam custado 2.232.000 kz, sendo que as amortizações acumuladas imputadas ascendiam a 820.000 kz

Pretende-se o tratamento contabilístico dos factos acima apresentados.

**Resolução**

Na resolução é efectuado o desreconhecimento decorrente da alienação do imobilizado corpóreo.

**Contabilização**

78.3.1				11.5.x				18.1.5			
(1)	2.232.000	820.000	(1)	(0)	2.232.000	2.232.000	(1)	(1)	820.000	820.000	(0)
		1.200.000	(2)								
								37.2.1			
								(2)	1.200.000		

(0) Saldo inicial  
 (1) Desreconhecimento do imobilizado corpóreo e da respectiva amortização acumulada  
 (2) Venda do imobilizado corpóreo

**(1) 15 de Abril**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.3.1	Perdas em imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas	2.232.000	
11.5.x	Imobilização corpóreas / Equipamento administrativo		2.232.000
18.1.5.	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento administrativo	820.000	
78.3.1	Perdas em imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas		820.000

**(2) 15 de Abril**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
37.2.1	Vendas de imobilizado / Corpóreo	1.200.000	
78.3.1	Perdas em imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas		1.200.000

A entidade alienou um activo cuja quantia registada ascendia a 1.412.000 kz (2.232.000 – 820.000) pelo montante de 1.200.000 kz. Decorrente desta operação, a entidade gerou uma menos valia no montante de 212.000 kz evidenciada no saldo da conta 78.3.1 – Perdas em imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas.

**Comentário à Resolução**

No caso de a alienação ter como resultado a obtenção de uma mais-valia, a conta a utilizar seria a conta 68.3.1 – Ganhos em imobilizações / Venda de imobilizações corpóreas.

**Apontamento Fiscal**

Os custos podem ser aceites desde devidamente documentados e que a Direcção Nacional de Impostos admita a prova inequívoca dos factos que deram origem a essa perda de acordo com o Código do Imposto Industrial.

## 7.9. CUSTOS E PERDAS EXTRAORDINÁRIAS

### 7.9.1. Perdas resultante de catástrofe natural



Em 5 de Março devido a um abalo de terra (catástrofe natural), desabaram umas prateleiras que tínhamos no armazém tendo ficado destruído 40% das mercadorias e a totalidade das taras e vasilhame existentes.

De acordo com a apólice existente, a companhia de seguros concordou em indemnizar a empresa em 60% do valor das mercadorias, não havendo qualquer indemnização referente às taras e vasilhames.

As mercadorias em armazém estavam registadas por 1.000.000 kz e as taras e vasilhames por um custo de aquisição de 100.000 kz e com uma amortização acumulada de 40.000 kz.

Pretende-se o tratamento contabilístico dos factos acima apresentados

### Resolução



Na resolução é efectuado o desreconhecimento das existências (mercadorias) e do imobilizado corpóreo, bem como a responsabilidade da companhia de seguros.

### Contabilização



26.x				11.6.x				18.1.6			
(0)	1.000.000	400.000	(1)	(0)	100.000	100.000	(2)	(2)	40.000	40.000	(0)
79.1.x				37.9.x							
				(1)	160.000			(1)	240.000		
				(2)	60.000						

(0) Saldo inicial das existências (mercadorias) e do Imobilizado Corpóreo a (antes da catástrofe natural)  
 (1) Desreconhecimento da existência (mercadorias) e reconhecimento da quantia da indemnização da seguradora  
 (2) Desreconhecimento do imobilizado corpóreo e da respectiva amortização acumulada

#### (1) 05 de Março

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
79.1.x	Custos e perdas extraordinárias / Perdas resultantes de catástrofes naturais	160.000	
37.9.x	Outros valores a receber e a pagar / Seguradora x	240.000	
26.x	Existências - Mercadorias / ...		400.000

Indemnização a receber =  $400.000 \times 60\% = 240.000$

Perda =  $400.000 \times 40\% = 160.000$

#### (2) 05 de Março

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
79.1.x	Custos e perdas extraordinárias / Perdas resultantes de catástrofes naturais	60.000	
18.1.6	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Taras e vasilhame	40.000	
11.6.x	Imobilizações corpóreas / Taras e vasilhame		100.000



#### Comentário à Resolução

\* Sugerimos a subdivisão da conta 79.1 para melhor identificar os factos relacionadas com as perdas registadas. Neste caso poder-se-iam abrir subcontas em função da tipologia dos activos sinistrados, como por exemplo:

79.1.1 – Mercadorias

79.1.2.x – Imobilizado corpóreo / Taras e vasilhame

A conta 37.9 deve ser subdividida no sentido de identificar o devedor.



**8.**

---

**RESULTADOS  
E  
OPERAÇÕES DE  
ENCERRAMENTO**





## 8. RESULTADOS E OPERAÇÕES DE ENCERRAMENTO

No âmbito do processo que conduz à elaboração das demonstrações financeiras de um determinado exercício, as entidades efectuam um conjunto de operações relacionadas quer com o reconhecimento de custos e proveitos, quer com reclassificações e regularizações que entendam necessárias, tendo em vista o apuramento do resultado do exercício e a elaboração do conjunto completo de demonstrações financeiras.

Após conclusão do procedimento anteriormente referido, a informação deverá ser agregada na classe 8 – Resultados, que evidenciará através das suas contas o conjunto dos resultados obtidos pela entidade, desde o Resultado Transitado até ao Resultado Líquido do exercício.

A título ilustrativo é apresentado um caso que procura evidenciar algumas das situações passíveis de serem verificadas no âmbito do processo de apuramento de resultados e encerramento de contas.

### 8.1. OPERAÇÕES DE REGULARIZAÇÃO, APURAMENTO DE RESULTADOS, DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS (POR NATUREZA) E BALANÇO



Uma entidade que se dedica à comercialização de maquinaria de corte, cujo capital está representado por 450.000 acções, apresentou em 31 de Dezembro de N o balancete que seguidamente se apresenta.

#### Balancete de verificação da sociedade em 31 de Dezembro de N

Código da conta	Designação	Saldos	
		Devedor	Credor
11.2	Imobilizações corpóreas / Edifícios e outras construções	83.500.000	
11.3	Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	42.000.000	
13.3	Investimentos Financeiros / Outras empresas	1.020.000	
18.1.2	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Edifícios e outras construções		6.680.000
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		8.200.000
21.2	Compras / Mercadorias	25.800.000	
21.7	Compras / Devoluções de compras		2.530.000
21.8	Compras / Descontos e abatimentos em compras		1.992.000
26	Mercadorias	3.400.000	
31.1	Clientes - correntes	20.704.000	
31.9.1	Clientes - saldos credores / Adiantamentos		1.760.000
32.1	Fornecedores-correntes		16.030.000
32.9.1	Fornecedores - saldos devedores / Adiantamentos	1.250.000	
33.1	Empréstimos bancários		40.000.000
34.2	Estado / Imposto de produção e consumo		977.500
34.3	Estado / Imposto de rendimento de trabalho		1.830.000
34.9.1	Estado / Contribuição para o Instituto Nacional de Segurança Social		2.777.000
39.2	Provisões para processos judiciais em curso		4.835.000
43	Depósitos à ordem	8.723.000	
45	Caixa	400.000	
51	Capital		45.000.000
52.1	Acções próprias / Valor Nominal	1.500.000	
52.3	Acções próprias / Prémios	500.000	
55	Reservas legais		14.500.000
58	Reservas Livres		3.410.000
61.3	Vendas / Mercadorias		60.210.000
62.1	Prestação de serviços / Serviços principais		17.242.500
63.3	Subsídios à exploração		20.000.000
66.6	Ganhos na alienação de aplicações financeiras		4.545.000
68.3	Ganhos em imobilizações		4.006.000
69.4	Ganhos resultantes de sinistros		1.500.000
72	Custos com o pessoal	34.045.000	
75.2	Fornecimentos e serviços de terceiros	30.348.000	
78.1.3.2	Provisões do exercício / Processos judiciais em curso	4.835.000	
	<b>Total</b>	<b>258.025.000</b>	<b>258.025.000</b>

Após uma análise mais exaustiva aos factos ocorridos durante o período de relato, e com intuito de preparar a apresentação das demonstrações financeiras, foram detectadas as seguintes situações:

- a) Verificou-se que, em 31 de Dezembro de N, as dívidas de clientes revelam necessidade de ajustamento ao valor realizável líquido no valor de 700.000 Kz.
- b) Faltava contabilizar o pagamento do prémio de seguro automóvel, no valor de 60.000 Kz, relativo ao período de 1 de Dezembro de N a 1 de Março de N+1.
- c) Não foi contabilizada a estimativa de custos com água e electricidade relativos ao mês de Dezembro de N. Os montantes estimados ascendem a 25.000 Kz e 115.000 Kz respectivamente.
- d) Não foi efectuada a especialização dos juros referentes a um empréstimo bancário de 2.000.000 Kz, contraído em 1 de Novembro de N. O contrato celebrado prevê o pagamento anual de juros à taxa de 6% e amortização de capital em 5 prestações anuais, vencendo-se a primeira em 1 de Setembro de N+1. O pagamento de juros é postecipado.
- e) Após inventariação física efectuada em 31 de Dezembro de N, apurou-se existirem em armazém mercadorias no valor de 11.600.000 Kz.
- f) Encontravam-se por contabilizar os encargos com férias e subsídio de férias do pessoal relativos a N, a processar em N+1. A quantia total ascende a 1.350.000 Kz, este valor inclui eventuais encargos patronais que recaiam sobre esses custos).
- g) Estava por contabilizar um cheque no valor de 1.200.000 Kz, relativo ao pagamento dos honorários do advogado, está incluído o valor da prestação de serviços e o respectivo imposto sobre o consumo.
- h) As imobilizações corpóreas são amortizadas segundo o método das quotas constantes, sendo a taxa média de amortização aplicável aos edifícios e outras construções de 2% e ao equipamento básico de 10%. Em ambos os casos não existe qualquer valor residual atribuído a imobilizações corpóreas.
- i) O saldo da conta 33.1 – Empréstimos bancários é relativo a vários empréstimos obtidos, junto de instituições bancárias, sendo que, de acordo com a condições contractuais, 10.000.000 Kz serão reembolsados no ano N+1.
- j) Estima-se que o imposto sobre os lucros (imposto industrial) corresponda a 35% do Resultado Antes de Impostos.

Esta resolução será dividida em cinco partes:

- 8.1.1. Operações de regularização
- 8.1.2. Ajustamento em activos
- 8.1.3 Amortizações
- 8.1.4. Apuramento do custo da mercadoria vendida
- 8.1.5. Apuramento de resultados e elaboração das demonstrações financeiras (Balanço e Demonstração de Resultados por Naturezas)



Ter em atenção que, este exercício foi estruturado e resolvido tendo como objectivo evidenciar as operações de regularização, bem como proceder ao apuramento dos resultados e à elaboração da demonstração de resultados por natureza e ao balanço, não sendo portanto preocupação a utilização de contas de lançamento em concreto (em alguns casos utilizamos contas aglutinadoras) nem são preocupação as questões fiscais.



Neste exercício utilizamos algumas contas (identificadas com \*) que não estão explícitas na “Lista de contas” e que foram por nós sugeridas, utilizadas e explicadas no decorrer deste livro:

- 34.9.1
- 37.4.4
- 37.5.3
- 37.5.4
- 71.6

### 8.1.1. Operações de regularização



Em referência às operações referidas anteriormente, as que correspondem ao reconhecimento de factos relacionados com regularizações são as apresentadas nas alíneas b), c), d), f) e g).

#### Resolução



#### Contabilização – Alínea b)



Faltava contabilizar o pagamento do prémio de seguro automóvel, no valor de 60.000 Kz, relativo ao período de 1 de Dezembro de N a 1 de Março de N+1.

75.2.22		37.4.4*		43.1.1	
(1)	20.000	(1)	40.000	60.000	(1)
(1) Reconhecimento do pagamento do prémio de seguro					

#### (1) 31 de Dezembro N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.2.22	Fornecimentos e serviços de terceiros / Seguros	20.000	
37.4.4*	Encargos a repartir por períodos futuros / Seguros	40.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		60.000

O valor pago pelo prémio de seguro compreende o período entre 1 de Dezembro de N e 1 de Março de N+1, ou seja, a cobertura de riscos pela apólice de seguro referida abrange um mês do período corrente (N) e dois meses do período seguinte (N+1).

O valor correspondente ao período de N (1 mês) é reconhecido como custo do próprio exercício, sendo que o valor correspondente aos períodos seguintes é reconhecido como um encargos a repartir por exercícios futuros (2 meses).



#### Comentários à Resolução

\* Devido à inexistência na lista de contas do PGC de uma subconta específica para registo dos encargos com seguros a serem reconhecidos em períodos futuros, e julgando nós essa especificação útil para que a entidade possa ter melhor informação e controlo sobre os custos a reconhecer noutros períodos económicos, utilizamos a subconta 37.4.4 - Encargos a repartir por períodos futuros/Seguros, por nós já sugerida no exercício 3.7.4.1. da classe de terceiros.

#### Contabilização – Alínea c)



Não foi contabilizada a estimativa de custos com água e electricidade relativos ao mês de Dezembro de N. Os montantes estimados ascendem a 25.000 Kz e 115.000 Kz respectivamente.

75.2.12		75.2.11		37.5.3*	
(1)	115.000	(1)	25.000	115.000	(1)
(1) Reconhecimento das estimativa dos custos com electricidade e água					
				37.5.4*	
				25.000	(1)

**(I) 31 de Dezembro N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.2.12	Fornecimentos e serviços de terceiros / Electricidade	115.000	
75.2.11	Fornecimentos e serviços de terceiros / Água	25.000	
37.5.3*	Encargos a pagar / Electricidade		115.000
37.5.4*	Encargos a pagar / Água		25.000

A estimativa efectuada relativamente ao consumo de electricidade e água, referente ao mês de Dezembro é reconhecida como um custo do exercício, suportando-se este procedimento na base contabilística do acréscimo (pilar essencial das Bases de Apresentação das Demonstrações Financeiras). Pelo facto do aviso-recibo referente a estes montantes ainda não estar na posse da entidade, estes são reconhecidos como um encargos a pagar, no âmbito da periodização económica.

**Comentários à Resolução**

\* Não existe na lista de contas qualquer conta explícita para o acréscimo de custo (encargos a pagar) com a electricidade e com a água. Como sugestão poder-se-ia utilizar uma conta que esteja disponível como seja a conta 37.5.3 – Encargos a pagar / Electricidade e 37.5.4 – Encargos a pagar / Água.

**Contabilização – Alínea d)**

Não foi efectuada a especialização dos juros referentes a um financiamento bancário de 2.000.000 Kz, contraído em 1 de Novembro de N. O contrato celebrado prevê o pagamento anual de juros à taxa de 6% e amortização de capital em 5 prestações anuais, vencendo-se a primeira em 1 de Setembro de N+1. O pagamento de juros é postecipado.

76.1.1.1		37.5.2	
(1)	20.000	20.000	(1)

(1) Reconhecimento dos custos com juros de empréstimos obtidos a reconhecer no período seguinte

**(I) 31 de Dezembro N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
76.1.1.1	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / De empréstimos / Bancários	20.000	
37.5.2	Encargos a pagar / Juros		20.000

Montante do financiamento obtido = 2.000.000

Cálculo dos juros anuais relativos ao empréstimo =  $2.000.000 \times 6\% = 120.000$

Cálculo dos juros respeitante ao período de N a pagar em N+1 =  $(120.000 / 12) \times 2 = 20.000$

Em acordo com a base do acréscimo, os custos com o empréstimo referentes aos meses de Novembro e Dezembro de N devem ser reconhecidos como custos do exercício em que são incorridos (N), independentemente do seu pagamento ser efectuado no período seguinte (N+1).

**Contabilização – Alínea f)**

Encontravam-se por contabilizar os encargos com férias e subsídio de férias do pessoal relativos a N, a processar em N+1. A quantia total ascende a 1.350.000 Kz (este valor inclui eventuais encargos patronais que recaiam sobre esses custos).

72.x*		37.5.1	
(1)	1.350.000	1.350.000	(1)

(1) Reconhecimento dos encargos com férias e subsídio de férias respeitantes ao ano de N

## (1) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
72.x*	Custos com o pessoal / Remunerações / ...	1.350.000	
37.5.1	Encargos a pagar / Remunerações		1.350.000

**Comentários à Resolução**

\* Procedemos, por simplificação, ao lançamento do custo com as remunerações na conta 72.x embora as contas de lançamento seriam as contas 72.1.x para os custos com os órgãos sociais e a 72.2.x para o custo com o restante pessoal, bem como noutras contas para registo de eventuais encargos patronais

**Contabilização – Alínea g)**

Estava por contabilizar um cheque no valor de 1.200.000 Kz, relativo ao pagamento dos honorários do advogado, está incluído o valor da prestação de serviços e o respectivo imposto sobre o consumo.

75.2.34		43.1.1	
(1)	1.200.000	1.200.000	(1)

(1) Reconhecimento dos pagamentos dos honorários a um profissional liberal

## (1) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.2.34	Fornecimentos e serviços de terceiros / Honorários e avenças	1.200.000	
43.1.1	Depósitos à ordem / Moeda nacional / Banco x		1.200.000

No reconhecimento do pagamento dos honorários ao profissional liberal, está incluído o valor da prestação de serviços e o respectivo imposto sobre o consumo.

*Nota: não se considerou qualquer efeito fiscal como a eventual retenção de imposto.*

**8.1.2. Ajustamento em activos**

No decurso das operações conducentes ao apuramento de resultados e encerramento de contas poderá existir a necessidade efectuar ajustamentos aos valores pelos quais os activos estão valorizados, como no caso do facto evidenciado na alínea a).

**Resolução****Contabilização – Alínea a)**

Verificou-se que, em 31 de Dezembro de N, as dívidas de clientes revelam necessidade de ajustamento ao valor realizável líquido no valor de 700.000,

38.1.1.x		78.1.2.1	
	700.000 (1)	(1)	700.000

(1) Reconhecimento da provisão

(I) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.1.2.1	Provisões do exercício / Cobranças Duvidosas / Clientes	700.000	
38.1.1.x	Provisões para cobranças duvidosas / Provisões para clientes / Clientes-correntes		700.000

Em virtude do custo histórico das dívidas a receber de clientes ser superior ao valor realizável líquido, é necessário proceder em conformidade, reconhecendo-se essa diferença como um custo do exercício.

### 8.1.3. Amortizações



No decurso das operações conducentes ao apuramento de resultados e encerramento de contas a entidade deverá proceder ao cálculo e contabilização das amortizações do imobilizado corpóreo e incorpóreo, como no caso do facto evidenciado na alínea h)

#### Contabilização – Alínea h)



As imobilizações corpóreas são amortizadas segundo o método das quotas constantes, sendo a taxa média de amortização aplicável aos edifícios e outras construções de 2% e ao equipamento básico de 10%. Em ambos os casos não existe qualquer valor residual atribuído às imobilizações corpóreas.

<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">73.1.2</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>(I)</td> <td>1.670.000</td> </tr> </tbody> </table>	73.1.2		(I)	1.670.000	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">18.1.2</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1.670.000</td> <td>(I)</td> </tr> </tbody> </table>	18.1.2		1.670.000	(I)
73.1.2									
(I)	1.670.000								
18.1.2									
1.670.000	(I)								
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">18.1.3</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>4.200.000</td> <td>(I)</td> </tr> </tbody> </table>	18.1.3		4.200.000	(I)	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">73.1.3</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>(I)</td> <td>4.200.000</td> </tr> </tbody> </table>	73.1.3		(I)	4.200.000
18.1.3									
4.200.000	(I)								
73.1.3									
(I)	4.200.000								

(I) Reconhecimento das amortizações do exercício

(I) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.1.2	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Edifícios e outras construções	1.670.000	
73.1.3	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	4.200.000	
18.1.2	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Edifícios e outras construções		1.670.000
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		4.200.000

Cálculo das amortizações anuais:

Valor dos edifícios e outras construções – 83.500.000

Taxa média de amortização – 2%

Amortização anual =  $83.500.000 \times 0,02 = 1.670.000$

Valor do equipamento básico – 42.000.000

Taxa média de amortização – 10%

Amortização anual =  $42.000.000 \times 0,10 = 4.200.000$

### 8.1.4. Apuramento do Custo da Mercadoria Vendida



Relativamente às existências existe a necessidade de proceder ao apuramento e reconhecimento do custo da mercadoria vendida, conforme referido na alínea e).

#### Contabilização – Alínea e)



Após inventariação física efectuada em 31 de Dezembro de N, apurou-se existirem em armazém mercadorias no valor de 11.600.000 Kz.

26.x				21.2.x				21.7.x			
(0)	3.400.000	3.400.000	(4)	(0)	25.800.000	25.800.000	(1)	(2)	2.530.000	2.530.000	(0)
(5)	11.600.000										
				21.8.x				71.6*			
				(3)	1.992.000	1.992.000	(0)	(1)	25.800.000	2.530.000	(2)
								(4)	3.400.000	1.992.000	(3)
										11.600.000	(5)

(0) Saldos iniciais  
 (1) Transferência das compras de mercadorias para o custo das mercadorias vendidas (CMV)  
 (2) Transferência das devoluções de compras de para o CMV  
 (3) Transferência dos descontos obtidos em compras para o CMV  
 (4) Anulação do valor das existências iniciais e transferência para CMV  
 (5) Introdução do valor das existências finais (valor apurado por inventariação física)

(1) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
71.6*	Custo das existências vendidas / Mercadorias	25.800.000	
21.2.x	Compras / Mercadorias		25.800.000

(2) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
21.7.x	Compras / Devoluções de compras	2.530.000	
71.6*	Custo das existências vendidas / Mercadorias		2.530.000

(3) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
21.8.x	Compras / Descontos e abatimentos em compras	1.992.000	
71.6*	Custo das existências vendidas / Mercadorias		1.992.000

(4) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
71.6*	Custo das existências vendidas / Mercadorias	3.400.000	
26.x	Existências - Mercadoria x		3.400.000

(5) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
26.x	Existências - Mercadoria x	11.600.000	
71.6*	Custo das existências vendidas / Mercadorias		11.600.000

Após os diversos lançamentos o custo das mercadorias vendidas (CMV) é de 13.078.000 que corresponde ao saldo da conta 71.6\*  
 Custo das existências vendidas- Mercadorias

Inventário inicial – 3.400.000

Compras Líquidas = (25.800.000 – 2.530.000 – 1.992.000) = 21.278.000

Inventário final = 11.600.000

CMV = 3.400.000 + 21.278.000 – 11.600.000 = 13.078.000



### Comentário à Resolução

\* Este exercício foi concebido usando o sistema de inventário intermitente já explicado na introdução à classe de existências deste livro. Em relação à conta 71.6, não prevista na lista de contas do PGC, foi a mesma utilizada por forma a evidenciar o custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas, de acordo com a sugestão já efectuada no exercício 2.5.1 da classe 2.



### 8.1.5. Apuramento de resultados e elaboração das demonstrações financeiras

Com objectivo de ser efectuado o apuramento do resultado do exercício, é necessário introduzir no balancete as alterações decorrentes dos lançamentos efectuados nas alíneas a) a h), obtendo assim o balancete rectificado. As contas que foram alvo de alterações encontram-se sombreadas.

#### Balancete rectificado da sociedade em 31 de Dezembro de N

Código da conta	Designação	Saldos	
		Devedor	Credor
11.2	Imobilizações corpóreas / Edifícios e outras construções	83.500.000	
11.3	Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	42.000.000	
13.3	Investimentos Financeiros / Outras empresas	1.020.000	
18.1.2	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Edifícios e outras construções		8.350.000
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		12.400.000
21.2	Compras / Mercadorias	-	
21.7	Compras / Devoluções de compras	-	
21.8	Compras / Descontos e abatimentos em compras	-	
26	Mercadorias	11.600.000	
31.1	Clientes - correntes	20.704.000	
31.9.1	Clientes - saldos credores / Adiantamentos		1.760.000
32.1	Fornecedores-correntes		16.030.000
32.9.1	Fornecedores - saldos devedores / Adiantamentos	1.250.000	
33.1	Empréstimos bancários		40.000.000
34.2	Estado / Imposto de produção e consumo		977.500
34.3	Estado / Imposto de rendimento de trabalho		1.830.000
34.9.1	Estado / Contribuição para o Instituto Nacional de Segurança Social		2.777.000
37.4.4	Encargos a repartir por períodos futuros / Seguros	40.000	
37.5.1	Encargos a pagar / Remunerações		1.350.000
37.5.2	Encargos a pagar / Juros		20.000
37.5.3	Encargos a pagar / Electricidade		115.000
37.5.4	Encargos a pagar / Água		25.000
38.1.1	Provisões para cobranças duvidosas / Provisões para clientes / Clientes - correntes		700.000
39.2	Provisões para processos judiciais em curso		4.835.000
43	Depósitos à ordem	7.463.000	
45	Caixa	400.000	
51	Capital		45.000.000
52.1	Ações próprias / Valor Nominal	1.500.000	
52.3	Ações próprias / Prémios	500.000	
55	Reservas legais		14.500.000
58	Reservas Livres		3.410.000
61.3	Vendas / Mercadorias		60.210.000
62.1	Prestação de serviços / Serviços principais		17.242.500
63.3	Subsídios à exploração		20.000.000
66.6	Ganhos na alienação de aplicações financeiras		4.545.000
68.3	Ganhos em imobilizações		4.006.000
69.4	Ganhos resultantes de sinistros		1.500.000
71.6	Custo das existências vendidas / Mercadorias	13.078.000	
72	Custos com o pessoal	35.395.000	
73.1	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas	5.870.000	
75.2	Fornecimentos e serviços de terceiros	31.708.000	
76.1	Custos e perdas financeiros gerais / Juros	20.000	
78.1.a)	Provisões do exercício	5.535.000	
		261.583.000	261.583.000

a) Por simplificação do exercício aglutinamos neste linha as contas de provisões 78.1.3.2 (processos judiciais em curso) que vinha com um total de 4.835.000 Kz e a conta 78.1.2.1 (Cobranças duvidosas-clientes) que tinha um valor de 700.000 Kz

Após a elaboração do balancete rectificativo é possível efectuar o lançamento relativo ao apuramento de resultados e posteriormente efectuar a demonstração de resultados do exercício.

## Resolução



### Contabilização – Alínea i)



APURAMENTO RESULTADOS OPERACIONAIS											
<b>61</b>			<b>61.9</b>				<b>82.1</b>				
(1a)	60.210.000	60.210.000	(0)	(1b)	60.210.000	60.210.000	(1a)	(8)	60.210.000	60.210.000	(1b)
<b>62</b>			<b>62.9</b>				<b>82.2</b>				
(2a)	17.242.500	17.242.500	(0)	(2b)	17.242.500	17.242.500	(2a)	(8)	17.242.500	17.242.500	(2b)
<b>63.3</b>			<b>63.9</b>				<b>82.3</b>				
(3a)	20.000.000	20.000.000	(0)	(3b)	20.000.000	20.000.000	(3a)	(8)	20.000.000	20.000.000	(3b)
<b>71.6</b>			<b>71.9</b>				<b>82.6</b>				
(0)	13.078.000	13.078.000	(4a)	(4a)	13.078.000	13.078.000	(4b)	(4b)	13.078.000	13.078.000	(8)
<b>72</b>			<b>72.9</b>				<b>82.7</b>				
(0)	35.395.000	35.395.000	(5a)	(5a)	35.395.000	35.395.000	(5b)	(5b)	35.395.000	35.395.000	(8)
<b>73.1</b>			<b>73.9</b>				<b>82.8</b>				
(0)	5.870.000	5.870.000	(6a)	(6a)	5.870.000	5.870.000	(6b)	(6b)	5.870.000	5.870.000	(8)
<b>75.2</b>			<b>75.9</b>				<b>82.9</b>				
(0)	31.708.000	31.708.000	(7a)	(7a)	31.708.000	31.708.000	(7b)	(7b)	31.708.000	31.708.000	(8)
						<b>88.1</b>		<b>82.19</b>			
							(9)	(9)	11.401.500	11.401.500	(8)

(0)	Saldos existentes antes do apuramento dos resultados
(1a)	Apuramento das Vendas
(1b)	Transferência das Vendas para resultados operacionais
(2a)	Apuramento das Prestações de Serviços
(2b)	Transferência das Prestações de Serviços para resultados operacionais
(3a)	Apuramento dos Outros proveitos operacionais
(3b)	Transferência dos Outros proveitos operacionais para resultados operacionais
(4a)	Apuramento do Custo das existências vendidas
(4b)	Transferência do Custo das existências vendidas para resultados operacionais
(5a)	Apuramento dos Custos com o pessoal
(5b)	Transferência dos Custos com o pessoal para resultados operacionais
(6a)	Apuramento das Amortizações do exercício
(6b)	Transferência das Amortizações do exercício para resultados operacionais
(7a)	Apuramento dos Outros custos e perdas operacionais
(7b)	Transferência dos Outros custos e perdas operacionais para resultados operacionais
(8)	Apuramento do Resultado operacional (líquido)
(9)	Transferência dos Resultados operacionais (líquido) para Resultados líquidos do exercício

**(1a) e (1b) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
61.x	Vendas	60.210.000	
61.9	Vendas / Transferência para resultados operacionais		60.210.000
61.9	Vendas / Transferência para resultados operacionais	60.210.000	
82.1	Resultados Operacionais / Vendas		60.210.000

**(2a) e (2b) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
62	Prestações de serviços	17.242.500	
62.9	Prestação de Serviço / Transferência para resultados operacionais		17.242.500
62.9	Prestação de Serviço / Transferência para resultados operacionais	17.242.500	
82.2	Resultados Operacionais / Prestação de Serviços		17.242.500

**(3a) e (3b) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
63.3	Outros proveitos operacionais / Subsídios à exploração	20.000.000	
63.9	Outros proveitos operacionais / Transferência para resultados operacionais		20.000.000
63.9	Outros proveitos operacionais / Transferência para resultados operacionais	20.000.000	
82.3	Resultados Operacionais / Outros proveitos operacionais		20.000.000

**(4a) e (4b) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
71.9	Custo das existências vendidas / Transferência para resultados operacionais	13.078.000	
71.6*	Custo das existências vendidas / Mercadorias		13.078.000
82.6	Resultados Operacionais / Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	13.078.000	
71.9	Custo das existências vendidas / Transferência para resultados operacionais		13.078.000

**(5a) e (5b) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
72.9	Custos com o pessoal / Transferência para resultados operacionais	35.395.000	
72	Custos com o pessoal		35.395.000
82.7	Resultados Operacionais / Custos com o pessoal	35.395.000	
72.9	Custos com o pessoal / Transferência para resultados operacionais		35.395.000

**(6a) e (6b) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
73.9	Amortizações do exercício / Transferência para resultados operacionais	5.870.000	
73.1	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas		5.870.000
82.8	Resultados Operacionais / Amortizações do exercício	5.870.000	
73.9	Amortizações do exercício / Transferência para resultados operacionais		5.870.000

## (7a) e (7b) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
75.9	Outros custos e perdas operacionais / Transferência para resultados operacionais	31.708.000	
75.2	Fornecimentos e serviços de terceiros		31.708.000
82.9	Resultados Operacionais / Outros custos operacionais	31.708.000	
75.9	Outros custos e perdas operacionais / Transferência para resultados operacionais		31.708.000

## (8) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
82.1	Resultados Operacionais / Vendas	60.210.000	
82.2	Resultados Operacionais / Prestação de Serviços	17.242.500	
82.3	Resultados Operacionais / Outros proveitos operacionais	20.000.000	
82.6	Resultados Operacionais / Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		13.078.000
82.7	Resultados Operacionais / Custos com o pessoal		35.395.000
82.8	Resultados Operacionais / Amortizações do exercício		5.870.000
82.9	Resultados Operacionais / Outros custos operacionais		31.708.000
82.19	Resultados Operacionais / Transferência para resultados líquidos		11.401.500

## (9) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
82.19	Resultados Operacionais / Transferência para resultados líquidos	11.401.500	
88.1	Resultados Líquidos do exercício / Resultados operacionais		11.401.500

## APURAMENTO RESULTADOS FINANCEIROS GERAIS

<b>66.6</b>				<b>66.9</b>				<b>83.1</b>			
(10a)	4.545.000	4.545.000	(0)	(10b)	4.545.000	4.545.000	(10a)	(12)	4.545.000	4.545.000	(10b)
<b>76.1</b>				<b>76.9</b>				<b>83.2</b>			
(0)	20.000	20.000	(11a)	(11a)	20.000	20.000	(11b)	(11b)	20.000	20.000	(12)
<b>88.2</b>						<b>83.9</b>					
						4.525.000	(13)	(13)	4.525.000	4.525.000	(12)

- (0) Saldos existentes antes do apuramento dos resultados  
 (10a) Apuramento dos proveitos e ganhos financeiros gerais  
 (10b) Transferência dos proveitos e ganhos financeiros gerais para resultados financeiros  
 (11a) Apuramento dos custos e perdas financeiros gerais  
 (11b) Transferência dos custos e perdas financeiros gerais para resultados financeiros  
 (12) Apuramento do resultado financeiro (líquido)  
 (13) Transferência dos resultados financeiro (líquido) para Resultados líquidos do exercício

**(10a) e (10b) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
66.6	Proveitos e ganhos financeiros gerais / Ganhos na alienação de aplicações financeiras	4.545.000	
66.9	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Transferência para resultados financeiros		4.545.000
66.9	Proveitos e Ganhos Financeiros Gerais / Transferência para resultados financeiros	4.545.000	
83.1	Resultados Financeiros / Proveitos e ganhos financeiros gerais		4.545.000

**(11a) e (11b) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
76.9	Custos e perdas financeiros gerais / Transferência para resultados financeiros	20.000	
76.1	Custos e perdas financeiros gerais / Juros / ...		20.000
83.2	Resultados Financeiros / Custos e perdas financeiras gerais	20.000	
76.9	Custos e perdas financeiros gerais / Transferência para resultados financeiros		20.000

**(12) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
83.1	Resultados Financeiros / Proveitos e ganhos financeiros gerais	4.545.000	
83.2	Resultados Financeiros / Custos e perdas financeiras gerais		20.000
83.9	Resultados Financeiros / Transferência para resultados líquidos		4.525.000

**(13) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
83.9	Resultados Financeiros / Transferência para resultados líquidos	4.525.000	
88.2	Resultados Líquidos do exercício / Resultados financeiros gerais		4.525.000

**APURAMENTO RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS**

<b>68.3</b>				<b>68.1.9</b>				<b>85.1</b>			
(14a)	4.006.000	4.006.000	(0)	(14b)	4.006.000	4.006.000	(14a)	(16)	4.006.000	4.006.000	(14b)
<b>78.1</b>				<b>78.1.9</b>				<b>85.2</b>			
(0)	5.535.000	5.535.000	(15a)	(15a)	5.535.000	5.535.000	(15b)	(15b)	5.535.000	5.535.000	(16)
				<b>88.4</b>				<b>85.9</b>			
				(17)	1.529.000			(16)	1.529.000	1.529.000	(17)

- (0) Saldos existentes antes do apuramento dos resultados
- (14a) Apuramento dos outros proveitos e ganhos não operacionais
- (14b) Transferência dos outros proveitos e ganhos não operacionais para resultados não operacionais
- (15a) Apuramento dos custos e perdas não operacionais
- (15b) Transferência dos custos e perdas não operacionais para resultados não operacionais
- (16) Apuramento do resultado não operacional (líquido)
- (17) Transferência dos resultados não operacional (líquido) para resultados líquidos do exercício

**(14a) e (14b) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
68.3.	Outros proveitos e ganhos não operacionais / Ganhos em Imobilizações	4.006.000	
68.19	Outros Proveitos e Ganhos não operacionais / Transferência para resultados não operacionais		4.006.000
68.19	Outros Proveitos e Ganhos não operacionais / Transferência para resultados não operacionais	4.006.000	
85.1	Resultados Não Operacionais / Proveitos e ganhos não operacionais		4.006.000

**(15a) e (15b) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
78.19	Outros custos e perdas não operacionais / Transferência para resultados não operacionais	5.535.000	
78.1.	Provisões do exercício		5.535.000
85.2	Resultados Não Operacionais / Custos e perdas não operacionais	5.535.000	
78.19	Outros custos e perdas não operacionais / Transferência para resultados não operacionais		5.535.000

**(16) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
85.1	Resultados Não Operacionais / Proveitos e ganhos não operacionais	4.006.000	
85.2	Resultados Não Operacionais / Custos e perdas não operacionais		5.535.000
85.9	Resultados Não Operacionais / Transferência para resultados líquidos	1.529.000	

**(17) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
88.4	Resultados Líquidos do exercício / Resultados não operacionais	1.529.000	
85.9	Resultados Não Operacionais / Transferência para resultados líquidos		1.529.000

**APURAMENTO RESULTADOS EXTRAORDINÁRIOS**

<b>69.4</b>				<b>69.9</b>				<b>86.1</b>			
(18a)	1.500.000	1.500.000	(0)	(18b)	1.500.000	1.500.000	(18a)	(19)	1.500.000	1.500.000	(18b)
				<b>88.6</b>				<b>86.9</b>			
					1.500.000	(20)	(20)	1.500.000	1.500.000	(19)	

(0) Saldos existentes antes do apuramento dos resultados

(18a) Apuramento dos proveitos e ganhos extraordinários

(18b) Transferência dos proveitos e ganhos extraordinários para resultados extraordinários

(19) Apuramento do resultado extraordinário (líquido)

(20) Transferência dos resultados extraordinário (líquido) para resultados líquidos do exercício

**(18a) e (18b) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
69.4	Proveitos e Ganhos extraordinários / Ganhos resultantes de sinistros	1.500.000	
69.9	Proveitos e Ganhos extraordinários / Transferência para resultados extraordinários		1.500.000
69.9	Proveitos e Ganhos extraordinários / Transferência para resultados extraordinários	1.500.000	
86.1	Resultados Extraordinários / Proveitos e ganhos extraordinários		1.500.000

**(19) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
86.1	Resultados Extraordinários / Proveitos e ganhos extraordinários	1.500.000	
86.9	Resultados Extraordinários / Transferência para resultados líquidos		1.500.000

**(20) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
86.9	Resultados Extraordinários / Transferência para resultados líquidos	1.500.000	
88.6	Resultados Líquidos do exercício / Resultados extraordinários		1.500.000

**APURAMENTO IMPOSTO SOBRE OS LUCROS**

<b>87.1</b>				<b>87.2</b>				<b>34.1</b>		
(21)	5.039.125	5.039.125	(22a)	(21)	525.000	525.000	(22c)		5.564.125	(21)
<b>87.9</b>				<b>88.5</b>				<b>88.7</b>		
(22a)	5.039.125	5.039.125	(22b)	(22b)	5.039.125			(22d)	525.000	
(22c)	525.000	525.000	(22d)							

(21) Apuramento dos Impostos sobre os lucros

(22a) Apuramento do Imposto sobre os resultados correntes

(22b) Transferência do Imposto sobre os resultados correntes para resultados líquidos do exercício

(22c) Apuramento do Imposto sobre os resultados extraordinários

(22d) Transferência do Imposto sobre os resultados extraordinários para resultados líquidos do exercício

**(21) 31 de Dezembro de N**

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
87.1	Impostos Sobre os Lucros / Imposto sobre resultados correntes	5.039.125	
87.2	Impostos Sobre os Lucros / Imposto sobre resultados extraordinário	525.000	
34.1	Estado / Imposto sobre os lucros		5.564.125

(22a), (22b), (22c) e (22d) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
87.9	Impostos Sobre os Lucros / Transferência para resultados líquidos	5.039.125	
87.1	Impostos Sobre os Lucros / Imposto sobre resultados correntes		5.039.125
88.5	Resultados Líquidos do exercício / Impostos sobre os resultados correntes	5.039.125	
87.9	Impostos Sobre os Lucros / Transferência para resultados líquidos		5.039.125
87.9	Impostos Sobre os Lucros / Transferência para resultados líquidos	525.000	
87.2	Impostos Sobre os Lucros / Imposto sobre resultados extraordinário.		525.000
88.7	Resultados Líquidos do exercício / Imposto sobre resultados extraordinário	525.000	
87.9	Impostos Sobre os Lucros / Transferência para resultados líquidos		525.000

**Imposto sobre os lucros**Resultados Correntes:  $(11.401.500 + 4.525.000 - 1.529.000) \times 35\% = 5.039.125$ Resultados Extraordinários:  $1.500.000 \times 35\% = 525.000$ 

APURAMENTO RESULTADO LÍQUIDO														
<b>88.1</b>			<b>88.2</b>			<b>88.4</b>								
(23)	11.401.500		11.401.500	(9)	(23)	4.525.000		4.525.000	(13)	(17)	1.529.000		1.529.000	(23)
<b>88.5</b>			<b>88.6</b>			<b>88.7</b>								
(22b)	5.039.125		5.039.125	(23)	(23)	1.500.000		1.500.000	(20)	(22d)	525.000		525.000	(23)
											<b>88.9</b>			
											10.333.375 (23)			
(23) Apuramento do resultado líquido														

(23) 31 de Dezembro de N

Nº conta	Nome da conta	Débito	Crédito
88.1	Resultados Líquidos do exercício / Resultados operacionais	11.401.500	
88.2	Resultados Líquidos do exercício / Resultados financeiros gerais	4.525.000	
88.4	Resultados Líquidos do exercício / Resultados não operacionais		1.529.000
88.5	Resultados Líquidos do exercício / Impostos sobre os resultados correntes		5.039.125
88.6	Resultados Líquidos do exercício / Resultados extraordinários	1.500.000	
88.7	Resultados Líquidos do exercício / Imposto sobre resultados extraordinário		525.000
88.9	Resultados Líquidos do exercício / Transferência para resultados transitados		10.333.375

Resultado líquido =  $(11.401.500 + 4.525.000 + 1.500.000) - (1.529.000 + 5.039.125 + 525.000) = 10.333.375$

Entidade: Finale, Lda			
DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS (POR NATUREZA)			
DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS EM 31 DE DEZEMBRO DE N		Valores expressos em Kwanzas	
DESIGNAÇÃO	NOTAS	EXERCÍCIOS	
		N	N-1
Vendas	22	60.210.000	
Prestação de serviços	23	17.242.500	
Outros Proveitos operacionais	24	20.000.000	
Variações nos produtos acabados e produtos em vias de fabrico	25		
Trabalhos para a própria empresa	26		
Custo das mercadorias vendidas e das matérias-primas e subsidiárias consumidas	27	13.078.000	
Custos com o pessoal	28	35.395.000	
Amortizações	29	5.870.000	
Outros Custos e Perdas Operacionais	30	31.708.000	
<b>Resultados Operacionais</b>		<b>11.401.500</b>	
Resultados financeiros	31	4.525.000	
Resultados de filiais e associadas	32		
Resultados não operacionais	33	-1.529.000	
<b>Resultados antes de impostos</b>		<b>14.397.500</b>	
Imposto sobre o rendimento	35	5.039.125	
<b>Resultados líquidos das actividades correntes</b>		<b>9.358.375</b>	
Resultados extraordinários	34	1.500.000	
Imposto sobre o rendimento	35	525.000	
<b>Resultados líquidos do exercício</b>		<b>10.333.375</b>	

Após o reconhecimento do movimento respeitante ao apuramento de resultados e à elaboração da demonstração de resultados, é possível elaborar o balancete final, que servirá de base para a elaboração do balanço da sociedade em 31 de Dezembro de N.

O balancete final apresenta-se seguidamente, evidenciando a sombreado as contas que sofreram alterações decorrentes do apuramento de resultados, ou seja, evidenciando as contas que apresentam diferenças face aos valores apresentados no balancete rectificativo.

## Balancete final da sociedade em 31 de Dezembro de N

Código da conta	Designação	Saldos	
		Devedor	Credor
11.2	Imobilizações corpóreas / Edifícios e outras construções	83.500.000	
11.3	Imobilizações corpóreas / Equipamento básico	42.000.000	
13.3	Investimentos Financeiros / Outras empresas	1.020.000	
18.1.2	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Edifícios e outras construções		8.350.000
18.1.3	Amortizações acumuladas / Imobilizações corpóreas / Equipamento básico		12.400.000
21.2	Compras / Mercadorias	-	
21.7	Compras / Devoluções de compras	-	
21.8	Compras / Descontos e abatimentos em compras	-	
26	Mercadorias	11.600.000	
31.1	Clientes - correntes	20.704.000	
31.9.1	Clientes - saldos credores / Adiantamentos		1.760.000
32.1	Fornecedores-correntes		16.030.000
32.9.1	Fornecedores - saldos devedores / Adiantamentos	1.250.000	
33.1	Empréstimos bancários		40.000.000
34.1	Imposto sobre os lucros		5.564.125
34.2	Estado / Imposto de produção e consumo		977.500
34.3	Estado / Imposto de rendimento de trabalho		1.830.000
34.9.1	Estado / Contribuição para o Instituto Nacional de Segurança Social		2.777.000
37.4.4	Encargos a repartir por períodos futuros / Seguros	40.000	
37.5.1	Encargos a pagar / Remunerações		1.350.000
37.5.2	Encargos a pagar / Juros		20.000
37.5.3	Encargos a pagar / Electricidade		115.000
37.5.4	Encargos a pagar / Água		25.000
38.1.1	Provisões para cobranças duvidosas / Provisões para clientes / Clientes - correntes		700.000
39.2	Provisões para processos judiciais em curso		4.835.000
43	Depósitos à ordem	7.463.000	
45	Caixa	400.000	
51	Capital		45.000.000
52.1	Acções próprias / Valor Nominal	1.500.000	
52.3	Acções próprias / Prémios	500.000	
55	Reservas legais		14.500.000
58	Reservas Livres		3.410.000
61.3	Vendas / Mercadorias	60.210.000	60.210.000
61.9	Transferência para resultados operacionais	60.210.000	60.210.000
62.1	Prestação de serviços / Serviços principais	17.242.500	17.242.500
62.9	Transferência para resultados operacionais	17.242.500	17.242.500
63.3	Subsidio à exploração	20.000.000	20.000.000
63.9	Transferência para resultados operacionais	20.000.000	20.000.000
66.6	Ganhos na alienação de aplicações financeiras	4.545.000	4.545.000
66.9	Transferência para resultados financeiros	4.545.000	4.545.000
68.3	Ganhos em imobilizações	4.006.000	4.006.000
68.19	Transferência para resultados não operacionais	4.006.000	4.006.000
69.4	Ganhos resultantes de sinistros	1.500.000	1.500.000
69.9	Transferência para resultados extraordinários	1.500.000	1.500.000
71.6	Custo das existências vendidas – Mercadorias	13.078.000	13.078.000
71.9	Transferência para resultados operacionais	13.078.000	13.078.000
72	Custos com o pessoal	35.395.000	35.395.000

72.9	Transferência para resultados operacionais	35.395.000	35.395.000
73.1	Amortizações do exercício / Imobilizações corpóreas	5.870.000	5.870.000
73.9	Transferência para resultados operacionais	5.870.000	5.870.000
75.2	Fornecimentos e serviços de terceiros	31.708.000	31.708.000
75.9	Transferência para resultados operacionais	31.708.000	31.708.000
76.1	Custos e perdas financeiros gerais / Juros	20.000	20.000
76.9	Transferência para resultados financeiros	20.000	20.000
78.1	Provisões do exercício	5.535.000	5.535.000
78.19	Transferência para resultados não operacionais	5.535.000	5.535.000
82.1	Resultados Operacionais- Vendas	60.210.000	60.210.000
82.2	Resultados Operacionais- Prestações de serviços	17.242.500	17.242.500
82.19	Resultados operacionais- Transferência para resultados Líquidos	11.401.500	11.401.500
82.3	Resultados operacionais- Outros proveitos Operacionais	20.000.000	20.000.000
82.6	Resultados operacionais- Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas	13.078.000	13.078.000
82.7	Resultados operacionais- Custos com o Pessoal	35.395.000	35.395.000
82.8	Resultados operacionais- Amortizações do exercício	5.870.000	5.870.000
82.9	Resultados operacionais- Outros custos operacionais	31.708.000	31.708.000
83.1	Resultados Financeiros: Proveitos e ganhos financeiros gerais	4.545.000	4.545.000
83.2	Resultados Financeiros: Custos e perdas financeiros gerais	20.000	20.000
83.9	Resultados Financeiros: Transferência para resultados Líquidos	4.525.000	4.525.000
85.1	Resultados não operacionais: Proveitos e ganhos não operacionais	4.006.000	4.006.000
85.2	Resultados não operacionais: Custos e perdas não operacionais	5.535.000	5.535.000
85.9	Resultados não operacionais: Transferência para resultados Líquidos	1.529.000	1.529.000
86.1	Resultados extraordinários: Proveitos e ganhos extraordinários	1.500.000	1.500.000
86.9	Resultados extraordinários: Transferência para resultados Líquidos	1.500.000	1.500.000
87.1	Imposto sobre os lucros: Imposto sobre os resultados correntes	5.039.125	5.039.125
87.2	Imposto sobre os lucros: Imposto sobre os resultados extraordinários	525.000	525.000
87.9	Imposto sobre os lucros: Transferência para resultados Líquidos	5.564.125	5.564.125
88.1	Resultados Líquidos do exercício: Resultados operacionais	11.401.500	11.401.500
88.2	Resultados Líquidos do exercício: Resultados financeiros gerais	4.525.000	4.525.000
88.4	Resultados Líquidos do exercício: Resultados não operacionais	1.529.000	1.529.000
88.5	Resultados Líquidos do exercício: Imposto sobre os resultados correntes	5.039.125	5.039.125
88.6	Resultados Líquidos do exercício: Resultados extraordinários	1.500.000	1.500.000
88.7	Resultados Líquidos do exercício: Imposto sobre os resultados extraordinários	525.000	525.000
88.9	Resultados Líquidos do exercício: Transferência para resultados transitados		10.333.375
		821.908.875	821.908.875

Importa referir que na construção do balanço e após análise do balancete existem alguns aspectos particulares, dos quais se salientam:

- A rubrica “Imobilizações Corpóreas”, reflecte o somatório dos saldos das contas 11.2 – Edifícios e outras construções e 11.3 – Equipamento básico, deduzido dos saldos credores das contas 18.1.2 – Amortizações acumuladas- Edifícios e outras construções e 18.1.3 - Amortizações acumuladas - Equipamento básico, de acordo com o PGC.
- A rubrica do capital próprio “Capital”, evidencia o saldo da conta 51- Capital, deduzido os valores das contas: 52.1- Acções próprias - Valor Nominal e da conta 52.3- Acções próprias - Prémios.
- No Passivo, o saldo da conta 33.1 – Empréstimos obtidos é dividido entre corrente e não corrente. As prestações a vencer até um ano após a data do relato são consideradas como passivo corrente, as restantes são consideradas como passivo não corrente de acordo com o PGC.
- O saldo credor da conta 31.9.1 – Clientes- Adiantamentos é evidenciado no Passivo, do mesmo modo que o saldo devedor da conta 32.9.1 –Fornecedores- adiantamentos é evidenciado no Activo.

As demais contas constantes do balancete não apresentam qualquer particularidade que mereça especial referência, sendo evidenciadas em rubricas em função da natureza dos elementos patrimoniais que representam.

A coluna referente às notas tem por objectivo fazer a remissão dos valores apresentados no balanço para as "Notas às contas", nas quais são apresentadas informações complementares e explicativas às apresentadas no balanço, reforçando a capacidade informativa das demonstrações financeiras e a sua pormenorização.

<b>Entidade: Finale, Lda</b>			
Balanço em 31 de Dezembro de N		Valores expressos em kwanzas	
RUBRICAS	NOTAS	EXERCÍCIOS	
		31/12/N	31/12/N-1
<b>ACTIVO</b>			
<b>Activo não corrente</b>			
Imobilizações corpóreas	4	104.750.000	
Imobilizações incorpóreas	5		
Investimentos em subsidiárias e associadas	6		
Outros activos financeiros	7	1.020.000	
Outros activos não correntes	9		
		105.770.000	
<b>Activos Correntes</b>			
Existências	8	11.600.000	
Contas a receber	9	20.004.000	
Disponibilidades	10	7.863.000	
Outros activos correntes	11	1.290.000	
		40.757.000	
	<b>Total do activo</b>	<b>146.527.000</b>	
<b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>			
<b>Capital Próprio</b>			
Capital	12	43.000.000	
Reservas	13	17.910.000	
Resultados transitados	14		
Resultados do exercício		10.333.375	
		71.243.375	
<b>Passivo não corrente</b>			
Empréstimos de médio e longo prazos	15	30.000.000	
Impostos diferidos	16		
Provisões para pensões	17		
Provisões para outros riscos e encargos	18	4.835.000	
Outros passivos não correntes	19		
		34.835.000	
<b>Passivo corrente</b>			
Contas a pagar	19	28.938.625	
Empréstimos de curto prazo	20		
Parte correspondente dos empréstimos a médio e longo prazos	15	10.000.000	
Outros passivos correntes	21	1.510.000	
		40.448.625	
	<b>Total do capital próprio e passivo</b>	<b>146.527.000</b>	

