

NCP 13 — Rendimento de Transações com Contraprestação

1 — Objetivo

1 — O objetivo da presente Norma é prescrever o tratamento contabilístico do rendimento proveniente de transações e acontecimentos que tenham uma contraprestação.

2 — O principal aspeto na contabilização do rendimento é determinar quando se deve reconhecê-lo. O rendimento é reconhecido quando for provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço e estes benefícios possam ser mensurados com fiabilidade. Esta Norma identifica as circunstâncias em que estes critérios serão satisfeitos e, por conseguinte, o rendimento será reconhecido. A Norma também dá orientação prática sobre a aplicação destes critérios.

Na presente Norma o termo “rendimento” refere-se também a ganhos.

2 — Âmbito

3 — Uma entidade deve aplicar esta Norma na contabilização do rendimento proveniente das seguintes transações e acontecimentos com contraprestação:

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

4 — As entidades públicas podem obter rendimentos tanto de transações com e ou sem contraprestação. Uma transação com contraprestação é aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços, ou extingue passivos, e dá em troca à outra parte um valor aproximadamente igual (principalmente na forma de bens, serviços ou uso de ativos). Exemplos de transações com contraprestação incluem:

- (a) A compra ou venda de bens ou serviços; ou
- (b) A locação de ativos fixos tangíveis a preços de mercado;

5 — Ao distinguir rendimentos com e sem contraprestação, deve ser considerada a substância das transações em vez da sua forma. Exemplos de transações sem contraprestação incluem o rendimento proveniente do uso de poderes soberanos (por exemplo, impostos diretos e indiretos e multas), subsídios e donativos. Estas transações são tratadas na NCP 14 — Rendimento de Transações sem Contraprestação.

6 — Tradicionalmente, a prestação de serviços envolve o desempenho pela entidade de uma tarefa contratualmente acordada durante um determinado período de tempo. Os serviços podem ser prestados num único período ou durante mais do que um período. Exemplos de serviços prestados por entidades públicas para os quais existe geralmente rendimento com contraprestação incluem o fornecimento de alojamento, gestão de instalações de água e gestão de estradas com portagem. Alguns acordos para a prestação de serviços estão diretamente relacionados com contratos de construção, como por exemplo, os relativos aos serviços de gestão, assistência técnica e fiscalização de projetos. O rendimento proveniente destes acordos não é tratado na presente Norma, mas de acordo com os requi-

sitos dos contratos de construção conforme especificado na NCP 12 — Contratos de Construção.

7 — O termo “bens” inclui bens produzidos pela entidade para vender (por exemplo, publicações) e bens comprados para revender (tais como mercadorias ou terrenos e outros imóveis detidos para revenda).

8 — A utilização por parte de terceiros de ativos da entidade dá origem a rendimento na forma de:

(a) Juros — débitos pelo uso de caixa ou equivalentes de caixa ou quantias devidas à entidade;

(b) *Royalties* — débitos pelo uso de ativos a longo prazo da entidade, por exemplo, patentes, marcas, direitos de autor e *software* de computador; e

(c) Dividendos ou distribuições similares — distribuição de resultados a detentores de investimentos de capital na proporção das suas detenções de uma determinada classe de capital.

9 — Esta Norma não trata de rendimentos provenientes de:

(a) Contratos de locação (ver NCP 6 — Locações).

(b) Dividendos ou distribuições similares de investimentos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial (ver NCP 23 — Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos);

(c) Ganhos provenientes da venda de ativos fixos tangíveis (ver NCP 5 — Ativos Fixos Tangíveis);

(d) Contratos de seguros;

(e) Alterações no justo valor de ativos financeiros e passivos financeiros ou da sua alienação (pode ser encontrada orientação sobre o reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros na NCP 18 — Instrumentos Financeiros);

(f) Alterações no valor de outros ativos correntes;

(g) Reconhecimento inicial, e alterações no justo valor de ativos biológicos relativos à atividade agrícola (ver NCP 11 — Agricultura);

(h) Reconhecimento inicial da produção agrícola (ver NCP 11); e

(i) Extração de minérios.

3 — Definições

10 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados indicados:

Justo valor é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a negociar, numa transação em que não há relacionamento entre elas.

Transações com contraprestação são transações pelas quais uma entidade recebe ativos ou serviços, ou extingue passivos, e dá diretamente em troca um valor aproximadamente igual (principalmente na forma de dinheiro, bens, serviços, ou uso de ativos) a uma outra entidade.

Transações sem contraprestação são transações que não sejam transações com contraprestação. Numa transação sem contraprestação, uma entidade ou recebe valor de uma outra entidade sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual, ou dá valor a uma outra entidade sem receber diretamente em troca valor aproximadamente igual.

3.1 — Rendimento

11 — O rendimento inclui apenas os influxos brutos de benefícios económicos ou potencial de serviços recebidos

ou a receber pela entidade de sua própria conta. As quantias recebidas na qualidade de agente ou em representação de outras entidades (como, por exemplo, a cobrança de rendas de imóveis do Estado feita pela Direção-Geral do Tesouro e Finanças para entregar ao Estado), não são benefícios económicos ou potencial de serviço que fluam para a entidade e não resultam em aumentos de ativos ou diminuições de passivos e, por isso, são excluídos do rendimento. De forma similar, num relacionamento como agente, os influxos brutos de benefícios económicos ou de potencial de serviço incluem quantias recebidas pelo agente a favor de terceiros que não resultam em aumentos do património líquido para a entidade. As quantias cobradas por conta de terceiros não são rendimento. Pelo contrário, o rendimento é apenas a quantia da comissão recebida ou a receber relativa à cobrança ou detenção dos fluxos brutos.

4 — Mensuração do rendimento

12 — O rendimento deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber.

13 — A quantia de rendimento proveniente de uma transação é geralmente determinada por acordo entre a entidade e o comprador ou utilizador do ativo ou serviço e é mensurada pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber tendo em conta as quantias de quaisquer descontos comerciais e de quantidades concedidos.

14 — Na maior parte dos casos, a retribuição é feita sob forma de caixa ou de equivalentes de caixa e a quantia do rendimento é a quantia de caixa ou de equivalentes de caixa recebida ou a receber. Porém, quando o influxo de caixa ou de equivalentes de caixa for diferido, o justo valor da retribuição pode ser menor que a quantia nominal de caixa recebida ou a receber.

A diferença entre o justo valor e a quantia nominal da retribuição é reconhecida como rendimento de juros de acordo com os parágrafos 32 e 33.

15 — Quando existem bens ou serviços que são trocados por bens ou serviços de natureza e valor semelhante, a troca não é considerada como uma transação que gera rendimento. É muitas vezes o caso de mercadorias, como o petróleo, em que os fornecedores trocam ou contratam swaps de mercadorias em vários locais para satisfazer em tempo a procura num dado local. Quando os bens são vendidos ou os serviços prestados por troca de bens ou serviços de natureza e valor dissemelhantes, a troca é considerada como uma transação que gera rendimento. O rendimento é mensurado pelo justo valor dos bens ou serviços recebidos, ajustado pela quantia transferida de caixa ou seus equivalentes. Quando o justo valor dos bens ou serviços recebidos não puder ser mensurado com fiabilidade, o rendimento é mensurado pelo justo valor dos bens ou serviços cedidos, ajustado pela quantia transferida de caixa ou seus equivalentes.

5 — Identificação da transação

16 — Os critérios de reconhecimento desta Norma são em geral aplicados separadamente a cada transação. Porém, em determinadas circunstâncias, é necessário aplicar os critérios de reconhecimento aos componentes separadamente identificáveis de uma única transação a fim de refletir a substância dessa mesma transação. Por exemplo, quando o preço de venda de um produto incluir

uma quantia identificável de serviços subsequentes, essa quantia é diferida e reconhecida como rendimento ao longo do período durante o qual esses serviços forem executados. Inversamente, os critérios de reconhecimento são aplicados conjuntamente a duas ou mais transações quando elas estiverem de tal forma ligadas que o efeito comercial não possa ser compreendido sem referência a essas transações como um todo.

6 — Prestação de serviços

17 — Quando o desfecho de uma transação que envolva a prestação de serviços puder ser estimado com fiabilidade, o rendimento associado à transação deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transação à data do relato. O desfecho de uma transação pode ser estimado com fiabilidade quando estiverem satisfeitas todas as seguintes condições:

(a) A quantia de rendimento pode ser mensurada com fiabilidade;

(b) É provável que os benefícios económicos ou potencial de serviço associados à transação fluirão para a entidade;

(c) A fase de acabamento da transação à data de relato pode ser mensurada com fiabilidade; e

(d) Os custos suportados com a transação e os custos para completar a transação podem ser mensurados com fiabilidade.

18 — O reconhecimento do rendimento com referência à fase de acabamento de uma transação é muitas vezes referido como o método da percentagem de acabamento. Segundo este método, o rendimento é reconhecido nos períodos contabilísticos em que os serviços são prestados. O reconhecimento do rendimento nesta base proporciona informação útil sobre a extensão da prestação de serviços e o respetivo desempenho em cada período. A NCP 12 — Contratos de Construção exige também o reconhecimento do rendimento nesta base. Os requisitos da presente Norma são geralmente aplicáveis ao reconhecimento do rendimento e dos gastos associados relativamente a uma transação que envolva a prestação de serviços.

19 — O rendimento apenas é reconhecido quando for provável que os benefícios económicos ou o potencial de serviço associado à transação fluirão para a entidade. Porém, quando surgir uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rendimento, a quantia incobrável, ou a quantia a respeito da qual deixou de ser provável a cobrança, é reconhecida como um gasto, e não como um ajustamento da quantia do rendimento originalmente reconhecida.

20 — Uma entidade está geralmente em condições de fazer estimativas fiáveis depois de ter acordado o que se segue com os terceiros envolvidos na transação:

(a) Os direitos (e, consequentemente, as obrigações) de cada uma das partes relativamente ao serviço a ser prestado e recebido pelas partes;

(b) A retribuição a ser trocada; e

(c) O modo e os termos da liquidação.

É também usualmente necessário que a entidade tenha um sistema interno eficaz de orçamentação e relato financeiro. A entidade revê, e quando necessário, recalcula

as estimativas de rendimento à medida que o serviço é executado. A necessidade de tais revisões não indicia necessariamente que o desfecho da transação não possa ser estimado com fiabilidade.

21 — A fase de acabamento de uma transação pode ser determinada por uma variedade de métodos. Uma entidade deve usar o método que mesure com fiabilidade os serviços executados. Dependendo da natureza da transação, os métodos podem incluir:

(a) Medições do trabalho executado;

(b) Serviços executados até à data, expressos como uma percentagem da totalidade dos serviços a executar;

(c) A proporção dos custos suportados até à data face aos custos totais estimados da transação. Apenas os custos que reflitam os serviços executados até à data são incluídos nos custos suportados até à data. Apenas os custos que reflitam os serviços executados ou a executar são incluídos nos custos estimados totais da transação.

Os pagamentos por conta e os adiantamentos recebidos de clientes não refletem muitas vezes o trabalho executado.

22 — Para efeitos práticos, quando os serviços são executados por um número indeterminado de tarefas num período específico de tempo, o rendimento é reconhecido numa base constante nesse período a menos que haja evidência de que algum outro método expresse melhor a fase de acabamento. Quando uma ação específica for muito mais significativa do que quaisquer outras tarefas, o reconhecimento do rendimento é adiado até que a tarefa significativa seja executada.

23 — Quando o desfecho da transação que envolva a prestação de serviços não puder ser estimado com fiabilidade, o rendimento só deve ser reconhecido até à extensão dos gastos reconhecidos que sejam recuperáveis.

24 — Durante a fase inicial de uma transação, é frequente que o resultado da transação não possa ser estimado com fiabilidade. Contudo, pode ser provável que a entidade venha a recuperar os gastos da transação suportados. Por isso, o rendimento só é reconhecido até à extensão dos gastos suportados que se espera que sejam recuperados. Como o resultado da transação não pode ser estimado com fiabilidade, não se reconhece qualquer resultado.

25 — Quando o desfecho de uma transação não puder ser estimado com fiabilidade e não for provável que os gastos suportados venham a ser recuperados, não é reconhecido qualquer rendimento e os gastos suportados são reconhecidos como um gasto. Quando deixarem de existir as incertezas que impediram que o desfecho do contrato pudesse ser estimado com fiabilidade, o rendimento é reconhecido de acordo com parágrafo 17 (com referência à fase de acabamento) e não de acordo com o parágrafo 23 (critério de recuperação dos gastos suportados).

7 — Venda de bens

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

(a) A entidade tiver transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens;

(b) A entidade não mantiver envolvimento continuado na gestão a um nível usualmente associado à propriedade, nem o controlo efetivo sobre os bens vendidos;

(c) A quantia do rendimento puder ser mensurada com fiabilidade;

(d) For provável que os benefícios económicos ou potencial de serviço associados à transação fluirão para a entidade; e

(e) Os gastos suportados ou a suportar relativos à transação puderem ser mensurados com fiabilidade.

27 — A avaliação do momento em que uma entidade transfere os riscos e vantagens significativos da propriedade para o comprador exige um exame das circunstâncias da transação. Na maioria dos casos, a transferência dos riscos e vantagens da propriedade coincide com a transferência do título legal ou com a passagem da posse do ativo para o comprador. Tal acontece com a maioria das vendas embora, noutros casos, a transferência de riscos e vantagens de propriedade ocorra em momento diferente da transferência do título legal ou da passagem da posse.

28 — Se a entidade retiver riscos significativos de propriedade, a transação não é uma venda e não é reconhecido o rendimento. Uma entidade pode reter um risco de propriedade significativo sob diversas formas como exemplificado nas situações seguintes:

(a) Quando a entidade retiver uma obrigação relativa ao desempenho insatisfatório do bem, não coberto por cláusulas normais de garantia;

(b) Quando o recebimento do rendimento de uma determinada venda estiver dependente da obtenção de rendimento pelo comprador a partir da subsequente venda desses mesmos bens (por exemplo, quando uma entidade pública distribui publicações ou material de formação a escolas num regime de venda à consignação);

(c) Quando os bens são expedidos sujeitos a instalação e a instalação for uma parte significativa do contrato que ainda não tenha sido concluído pela entidade; e

(d) Quando o comprador tiver o direito de anular a compra por uma razão especificada no contrato e a entidade não estiver segura quanto à probabilidade de devolução.

29 — Se uma entidade retiver apenas um risco insignificante de propriedade, a transação é uma venda e o rendimento é reconhecido. Por exemplo, um vendedor pode reter o título legal dos bens apenas para se proteger na cobrança da quantia devida. Em tal caso, se a entidade tiver transferido os riscos e vantagens significativos da propriedade, a transação é uma venda e é reconhecido o rendimento. Outro exemplo em que uma entidade apenas retém um risco insignificante de propriedade, pode ser o caso duma venda em que é assegurado o reembolso do valor recebido se o comprador não ficar satisfeito com o bem. Nestes casos o rendimento é reconhecido no momento da venda na condição do vendedor poder estimar com fiabilidade as devoluções futuras e reconhecer um passivo para as devoluções baseado na experiência anterior e em outros fatores relevantes.

30 — O rendimento só é reconhecido quando for provável que os benefícios económicos ou potencial de serviço associado à transação fluirão para a entidade. Em alguns casos, isto só é provável depois de ser recebida a retribuição ou depois de ser removida a incerteza. Por exemplo, o rendimento pode estar dependente da capacidade de uma outra entidade fornecer bens como parte do contrato, e se existir qualquer dúvida de que isto possa ocorrer, o reconhecimento pode ser adiado até que tal tenha ocorrido.

Quando esses bens forem fornecidos, a incerteza é removida e o rendimento é reconhecido. Porém, quando surgir uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rendimento, a quantia incobrável, ou a quantia cuja cobrança deixou de ser provável, é reconhecida como um gasto, e não como um ajustamento da quantia do rendimento originalmente reconhecida.

31 — O rendimento e os gastos que se relacionem com a mesma transação ou outro acontecimento são reconhecidos simultaneamente. Este processo é geralmente referido como o balanceamento dos rendimentos com os gastos. Os gastos, incluindo garantias e outros custos a suportar após a expedição, podem normalmente ser mensurados com fiabilidade quando as outras condições para o reconhecimento tiverem sido satisfeitas. Porém quando os gastos não puderem ser mensurados com fiabilidade, o rendimento não pode ser reconhecido. Em tais circunstâncias, qualquer retribuição já recebida pela venda dos bens é reconhecida como um passivo.

8 — Juros, *royalties*, e dividendos

32 — O rendimento proveniente do uso por terceiros de ativos da entidade que geram juros, *royalties*, e dividendos ou distribuições similares, deve ser reconhecido usando os tratamentos contabilísticos estabelecidos no parágrafo seguinte quando:

(a) For provável que os benefícios económicos ou potencial de serviço associado à transação fluirão para a entidade;

(b) A quantia do rendimento puder ser mensurada com fiabilidade.

33 — O rendimento deve ser reconhecido usando os seguintes tratamentos contabilísticos:

(a) Os juros devem ser reconhecidos numa base proporcional ao tempo do rendimento real do ativo;

(b) Os *royalties* devem ser reconhecidos à medida que são obtidos de acordo com a substância dos acordos relevantes; e

(c) Os dividendos ou distribuições similares devem ser reconhecidos quando o direito do acionista ou da entidade de os receber for estabelecido.

34 — O rendimento real de um ativo é a taxa de juro necessária para descontar os fluxos de futuras entradas de caixa esperadas durante a vida do ativo para igualar a quantia inicial registada do ativo. O rendimento de juros inclui a quantia da amortização de qualquer desconto, prémio ou outra diferença entre a quantia inicialmente registada de um título de dívida e a sua quantia na maturidade.

35 — Quando houver juros acrescidos mas por pagar antes da aquisição de um investimento que gera juros, o recebimento subsequente dos juros é repartido entre os períodos antes e após aquisição e apenas a parcela pós aquisição é reconhecida como rendimento. Quando os dividendos ou distribuições similares de títulos de capital próprio forem declarados a partir do resultado líquido antes da aquisição, esses dividendos são deduzidos ao custo dos títulos. Se for difícil fazer tal imputação, a não ser numa base arbitrária, os dividendos ou distribuições similares são reconhecidos como rendimento exceto se os mesmos representarem claramente uma recuperação de parte do custo dos títulos.

36 — Os *royalties* são acrescidos de acordo com os termos do contrato relevante e são usualmente reconhecidos nessa base, a menos que, tendo em consideração a substância do contrato, seja mais apropriado reconhecer o rendimento noutra base sistemática e racional.

37 — O rendimento só é reconhecido quando for provável que os benefícios económicos ou potencial de serviço associados à transação fluirão para a entidade. Porém, quando surgir uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rendimento, a quantia incobrável, ou a quantia a respeito da qual deixou de ser provável a cobrança, é reconhecida como um gasto, e não como um ajustamento da quantia do rendimento originalmente reconhecida.